

## 重加算税の賦課要件に関する一考察

青 山 洋 平

### 【問題意識】

「国税通則法六八条に規定する重加算税は、同法六五条ないし六七条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠べい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課されるものであり、これによってこのような方法による納税義務違反の発生を防止し、徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置である<sup>(1)</sup>。」特別の行政制裁を課し、適正な申告をした者との均衡を図る必要性によって、設けられているのである。納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部または一部について隠べい又は仮装があり、過少申告・無申告又は不納付がその隠べい又は仮装に基づいている場合は、過少申告加算税・無申告加算税又は不納付加算税の代わりに、重加算税が課されるのであるが、「通常の加算税と重加算税とは、別個独立の処分ではなく、後者の賦課処分は、前者の税額に一定の金額を加えた額の加算税を賦課する処分であり、通常の加算税の賦課に相当する部分をその中に包含していると解すべきであろう(最判昭和五八年一〇月二七日民集三七卷八号一一九六頁)。過少申告加算税に代わる重加算税

については、事柄の性質上、法定申告期限の経過する以前の隠ぺい・仮装行為のみが重加算税の対象となる（大阪高判平成五年四月二七日月報四〇巻四号八五六頁）。無申告加算税に代わる重加算税についても、同様に解するべきである。<sup>(2)</sup> 過少申告加算税の代わりに課される重加算税の額は、その計算の基礎となる税額の三五％、無申告加算税の代わりに課される重加算税の額は、その計算の基礎となる税額の四〇％、不納付加算税の代わりに徴収される重加算税の額は、同じくその計算の基礎となる税額の三五％である。

これら過少申告加算税や無申告加算税などの代わりに課される重加算税の率は刑事罰の場合と比較して、決して低いものではないが、適正な申告納税制度を維持するために金銭的な負担を課するという意味からすれば、妥当なものだと思ふ。しかし、この重加算税を課するための賦課要件が必ずしも明確とはいえないのではないだろうか。

重加算税の賦課については、納税者の積極的な事実の隠ぺい又は仮装という行為があったか否かが重要となる。それにもかかわらず、税法上は重加算税の賦課要件である事実の隠ぺい又は仮装行為が具体的に何を意味するかは明確に規定されていない。さらに、隠ぺい又は仮装の行為が誰によって行われたかという問題もある。隠ぺい又は仮装が従業員等によって行われた場合について、その責任が納税者本人に帰属するののかについては、常に争われているが、この点についても限定的には規定されていない。このように、明確な規定がないために重加算税の賦課決定をめぐっては、多くの問題が生じている。

本研究においては、適正公平な課税の実現のために必要な制度である申告納税制度の担保する加算税制度のうち、特に重い率が課せられる重加算税に焦点をあてて考察することにしたい。重加算税のしくみや目的・趣旨・意義等を説明した上で、隠ぺい又は仮装の意義と主な重加算税の適用をめぐる問題についての考察を行うこととする。

## 【各章の構成】

第一章では、重加算税の概要として、重加算税導入の経緯について確認する。

第二章では、賦課要件として最も重要な点である「隠べい又は仮装」の意味するところを様々な方面から検討して、判断基準となるものは何なのかを考察する。

重加算税の適用をめぐる問題については、まず、「二重帳簿を作成するなどの典型的な「隠べい・仮装」工作を行うことなく、ケースによっては正確な所得金額を示す帳簿書類を備えていながら、真正な所得金額の一部のみを恣意的に摘出し、過少な所得金額等を記載したところの確定申告を提出する<sup>(3)</sup>」、いわゆる「つまみ申告」や、申告の際に、「積極的に記帳をせず、原始記録や証拠書類を保存せず又は破棄をして申告書に虚偽の記載をして過少に申告する<sup>(4)</sup>」、いわゆる「ことさら過少な申告」のケースにおいても重加算税が課されるか否かという問題がある。これは税法上において、賦課要件として隠べい又は仮装行為の存在が必要であるということと逆手にとったもので、非常に悪質な行為である。これらに関する判例としては、会計帳簿に不実の記載はないとしても所得金額の大部分を脱漏した確定申告書又は修正申告書が数回にわたり提出されていることなどにより重加算税の賦課要件が充たされるとされた最高裁判平成六年一月二二日判決と、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものとは別に、隠べい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものであるが、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行為をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の賦課要件が充たされるとした最高裁判平成七年四月二八日判決がある。これらつまみ申告や殊更過少な申告の事例を検討することによって、つまみ申告等の場合の重加算税の適用について考察する。

第三章では、隠べい又は仮装行為の主体について検討する。国税通則法六八条一項の主語は「納税者が・・・」である。誰の行為までが「納税者」に含まれるのであろうか。国税通則法二条五号には、納税者とは、「国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者」と定義されている。条文どおりに解釈すると、隠べい又は仮装の行為者は、個人の場合は納税者本人に限られ、法人の場合は代表取締役本人に限定される。

しかしながら、この問題に関する裁判例の多くは、納税者本人に限定をせず、税理士や使用人等が行った行為についても重加算税の対象としている。納税者以外の者が隠べい又は仮装行為をした場合に、納税者本人に重加算税を賦課することが許されるのだろうか。学説や裁判例から、「納税者」に含まれる者の範囲について考察する。

第四章では、更正の予知と加算税の関係及び「調査」の意義について検討する。重加算税を規定している国税通則法六八条一項は「過少申告加算税の規定に該当する場合において・・・」と定めている。つまり、過少申告加算税を課税される事実がなければ、重加算税が賦課されることはないのであるが、過少申告加算税について国税通則法六五条五項は、「修正申告書の提出があった場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、適用しない。」と規定している。したがって、「調査があったこと」と「更正があるべきことを予知してされたもの」という二つの要件を充たしていない場合、すなわち、納税者が自主的に修正申告書を提出した場合には仮に当初の申告に隠べい又は仮装の事実が存在していたとしても過少申告加算税は賦課されない、つまり重加算税も賦課されないということになる。ここでいうところの調査とは、いかなる意味の調査であるか、また、更正があるべきことの予知の意義にも様々な問題があるように思う。そこで、これらの問題について、学説や裁判例を参考にしながら、整理して行くこととする。

## 【結論】

重加算税の制度は、特に重い負担ないし制裁を課すことによつて、隠ぺい又は仮装による納税者の違反行為を防止し、申告納税制度の適正と公平を維持しようとするものである。

納税者等に対して重加算税を賦課することは、正しい申告納税制度を維持する上で必要不可欠なものであると考え、賦課要件に関しては、事案毎に重加算税の賦課要件を充たしているか否かを冷静に判断し、賦課要件を充たさない賦課決定には対抗しなければならぬと思う。平成二十三年二月二日に公布された「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」により、原則として、加算税の賦課決定処分を含む不利益処分が行われる場合には、平成二十五年一月一日以後、理由付記が実施されることとなった。この理由付記によつて処分の適正化と納税者の予見可能性は高まると考えられるが、賦課要件等については、あらかじめ法令等においてその判断基準を具体的、かつ明確なものにすることによつて透明性の向上を図り、納税者が納得できるようルールに従つて、公平な重加算税の賦課が行われることを期待する。

### (注)

- (1) 大阪高裁平成九年二月二十五日判決（平成六年（行コ）第六〇、六一、六二号・税資第三二二号五六八頁）
- (2) 金子宏『租税法（第一八版）』七二七頁以下（弘文堂二〇一三）
- (3) 八ツ尾順一『事例から見る重加算税の研究（第三版）』一三三頁（清文社二〇〇六）
- (4) 酒井克彦『附帯税の理論と実務』三五四頁（ぎょうせい二〇一〇）

## 競馬の払戻金についての一考察

— 所得区分を中心に —

赤 崎 時 子

### 【問題意識】

わが国の重要な基幹税の一つである所得税は、各人の担税力に配慮した課税の実現という点で、租税公平の観点から最もすぐれたシステムを備えた租税といえる。しかし、現況の所得が包括的な所得概念に基づくものであるにもかかわらず、その計算過程で一〇種類の所得に区分され、その所得区分の結果、ある所得がどのような所得に属するかにより税負担がことなる点で、その法解釈・適用において多くの争いが生じてきた。

本稿では、大阪地裁の競馬払戻金の事案を中心に、まずは、所得概念の考察をおこない所得の基礎理論をあらためて確認する。そして事案分析を通じて一時所得と雑所得の判断基準を考察する。その中でも当該区分解釈基準で重要とおもわれる所得源泉性の必要性に着目して検討を図る。

法の解釈にあたって、文理解釈が原則ではあるものの、社会状況の変化に伴いそれでは妥当な判断が出来ないケースが生じた場合、どのようなアプローチでその問題の解決をおこなっていくことが妥当であるか、本事案を通じて検

討をおこなっていききたい。

## 【各章の構成】

本稿は大阪地裁平成二五年五月二三日判決（以下「平成二五年事案」という）を中心に、国税不服審判所平成二四年六月二七日裁決（以下「平成二四年裁決事案」という）及び平成二五年事案の控訴審である大阪高裁平成二六年五月九日判決（以下「平成二六年事案」という）との比較分析をおこなうことで、一時所得と雑所得の判断基準の考察を進めることとする。

第一章では、平成二五年事案の概要と争点について述べ、当該競馬払戻金の特殊性を確認する。

第二章では、事案の比較検討に入る前に、まず、基礎理論の必要性を説き、租税法の基本原則である租税法法律主義と租税公平主義について確認をおこなう。次に、歴史的沿革から包括所得概念の分析をおこなう。そして、本稿の判断基準の中心となる所得源泉性について担税力の視点から検討をおこなう。

第三章では、当該判断基準としての所得源泉性は認定されながら、結論で否定され一時所得と判断された平成二四年裁決事案の紹介をする。つぎに、当該判断基準としての所得源泉性は否定されたが結論は平成二五年事案と同様の雑所得と判断された平成二六年事案の紹介をおこない、比較検討しながら、一時所得及び雑所得の意義の考察及びその判断基準である所得源泉性の必要性の有無を論じる。そして、競馬払戻金における今後の方向性として若干の提案を試みる。

## 【結論】

平成二五年事案の競馬の払戻金を中心に所得区分の中でも一時所得と雑所得の判断基準について考察してきた。まず、平成二五年事案は所得源泉性をもとに所得の質の変化に着目して雑所得の判断が下された。妥当な判断であるとおもわれる。

一般的に競馬の払戻金は一時所得と判断されてきたが、経済的実質の観点からそれでは妥当でない状況が生じたときに、何を尺度として所得の区分をおこうなうべきか。

所得概念を基礎理論から概観し、その沿革的背景を考慮すれば、少なくとも一時所得において所得源泉性をその尺度とすべきであり、所得源泉性がない所得は一時所得であるとおもわれる。しかし、控訴審である平成二六年事案は当該判断基準の所得源泉性を否定しながら雑所得とした。結果的に平成二五年事案と同様の判断が示されたものの、その違いはどこにあるのか。

平成二六年事案の判断の根底にあるものは、租税法律主義であると解する。すなわち、所得源泉性という不明確な概念を使用することなく、条文を忠実に解釈することが法解釈において必要であることを当該判決では強調したかったのではなからうか。なぜならば、当該判示が所得源泉性を否定しながらも、それを判断基準にしている内容におもわれるからである。

確かに、租税法律主義に重点をおき文理解釈をおこなうことは必要である。しかし社会の変化とともに従前の解釈では租税公平の見地から不平等が生じる場合、どこかで法解釈を改める必要がある。

筆者は、このような場合こそ、司法の場で解決を図ることが必要であると考える。その際、文理解釈のみに重点をおくのではなく、その根拠となる歴史的沿革、判例及び学説をも考慮した視点で司法の判断がなされるべきであると

解する。

また、平成二五年事案の被告人のように、それ相応の経済取引をおこなながらも多額の納税に対しておそれから申告しなかった者に対し実践的に職業会計人としてできることはないか考えてみた。それは、租税訴訟をおこなう覚悟で、自らが妥当であると判断する申告をおこなうことを納税者に助言することではなかろうか。その為にも、一般的な法解釈に引きずられることなく、妥当な判断ができるように、日々研鑽を積む必要があるとおもわれる。

## 財産分与に係る譲渡所得課税に関する研究

奥村幸治

### 【問題意識】

現行の課税実務において、財産分与が不動産で行われた場合、分与者に対して譲渡所得が課税される。これは、最高裁昭和五〇年五月二七日第三小法廷判決において分与者に対する課税の取扱いが示され、所得税基本通達三三一一の四の発遣を経て法的な解決がなされたという歴史的背景に基づくものである。しかし、数多くの有識者が本判決に対して疑問を投げかけ、四〇年に渡り議論を繰り返してきたが、現行の課税実務においては「確立された課税理論」として取扱われているのが現状である。一般人及び有識者が本判決に対して感じる最大の「疑問」は、「なぜ、担税力が増加する者(財産を分与される者)には課税がなされず、担税力が増加しない者(分与者)に課税がなされるのか」である。

本稿において、本判決で争われた争点とは別に、筆者の考えるいくつかの視点から本判決を掘り下げ、潜む論点を洗い出し、結論に導く。

## 【各章の構成】

### 第一章 最高裁昭和五〇年五月二七日第三小法廷判決

本判決に対し感じた違和感として、なぜ、財産分与による財産の移転が金銭か、不動産かで課税の取扱いが異なるのかということの問題提起する。なぜ財産分与という贈与税の守備範囲に、所得税の一類型である「譲渡所得」が顔を出してくるのか、最高裁のいう「経済的利益」とは何か、「譲渡所得」と「贈与税」の違いは何かを考察していく旨を述べる。

最高裁で争点となった(1)資産の譲渡の意義、(2)財産分与義務の消滅に係る課税の取扱いとは別に、筆者の考える考察すべき論点を明確にする。「経済的利益」を考察することの必要性について述べ、まずは第二章において「夫婦の婚姻期間中における財産形成」、第三章において「所得税、相続税及び贈与税の守備範囲」の考察を行い、第四章において「財産分与による不動産の移転は資産の譲渡に該当するか」を判断する旨を述べる。

### 第二章 夫婦の婚姻期間中における財産形成

婚姻期間中の夫婦の財産は、①名実ともに夫婦の一方に属する「特有財産」②名実ともに夫婦が共同所有する「共同所有財産」③名義は夫婦の一方になっているが実質的には夫婦共有の財産である「実質的共有財産」の三つに大別される。そこで、判例研究(課税単位)を行いながら、憲法、民法、租税法の歴史の変遷について考察していく。所得税の領域は「経済的利益の收受」であり、夫婦の財産形成の領域は「経済的利益の共有」であることを述べ、別産制が徹底されていない夫婦の財産形成において、離婚の際の財産分与の対価が「不動産」であった場合、名義のみをもって「特有財産」であることを認定することには問題がある旨を述べる。

### 第三章 所得税、相続税及び贈与税の守備範囲

所得税、相続税及び贈与税の課税物件となる「収入」に着目し、本稿においての定義づけを行う。そして判例研究（長崎年金事件）を行いながら、二重課税が発生してしまう原因について考察する。つまり、所得税、相続税の守備範囲は隣接しており、日々の経済取引の中にはどの税法に当てはまるか判断に迷う取引が存在し、時には二重課税が発生してしまうことを指摘する。さらに、その二重課税は、ひとつの課税物件に対し、所得税の課税物件となる「外部からの経済的価値の流入」と相続税の課税物件となる「経済的価値の増減」が交わる場合に発生する旨を結論づける。そして、「家の財産」という視点を加え、所得税の課税物件となる「収入」は、曖昧な指標を出来る限り避け、「外部からの経済的価値の流入」という事実をもって認定すべき有形の利益認定である旨を述べる。

### 第四章 財産分与による不動産の移転は資産の譲渡に該当するか

第二章及び第三章において考察してきた結論を本章に統合し、最終的な結論に結びつける。まずは、財産分与請求権の意義について整理した後、本稿において最も重要な論点である「資産の譲渡」の意義について考察を進める。そして、譲渡所得と贈与税の共通点についても考察し、「仕訳」を用いて本判決におけるY（課税庁）の主張の問題点を明確にする。別産制が徹底されていない民法の世界では「潜在的な持分」という概念が通用するが、別産制を前提とする租税法の個人単位主義においては、財産の所有権が曖昧であると課税の出発点に立てないため、民法を租税法にあてはめるには限界がある旨を述べる。だが、現行課税実務においては、「離婚」や「死亡」といった外的要因が発生した場合は無理にでも所有権を確定しなければならない。なぜなら、所有権が明確でないと売買契約はおろか、贈与契約も成立しないであろうし、相続財産の確定もできないからである。このような、無理にでも所有権を確定しなければならぬ状況に陥った場合、明確に事実認定できるのは預金通帳や不動産の名義であったりするため、これを安

易に「特有財産」であると認定してしまっている実状について問題提起する。

### 【結論】

所得税基本通達三三―一の四（財産分与による資産の移転）の規定は、「経済的利益」という不確定概念に翻弄され、所有権が曖昧な資産（夫婦の実質的共有財産）の移転についてまで不当な課税（譲渡所得による課税）を課している規定であり、租税法主義及び租税公平主義に反するため、撤廃すべきであると結論を述べる。

さらに立法的解決策について考察を進めた。所得税の1類型である譲渡所得と贈与税は、「外部からの経済的価値の流入」及び「資産（財産）の移転」を課税要件としているところに共通点があり、この共通する部分が財産分与における課税実務を混乱させている原因であると指摘した。実際に担税力が増加するのは誰かという視点に立脚した場合、本判決において外部からの経済的価値の流入を受けた（担税力が増加した）のは妻Aであることから、分与者に対して譲渡所得を課税するのは、租税法主義及び租税公平主義の要請する「担税力が即した課税」がなされているとは言えない。これは、「外部からの経済的価値の流入」に至っていない（担税力が増加していない）状態で「経済的価値の増減」により所得税を課税するという不当な取扱いであるため、財産分与による不動産の移転という経済取引については、分与を受ける者に対し贈与税を課税すべきである旨を述べ、結びとした。

## 相続における国税徴収法三九条の適用に関する一考察

北 伸 之

### 【問題意識】

国税徴収法(昭和三十四年四月二十日法律第四百七十七号。以下「徴収法」という。)は、その制定目的について第一条で「この法律は、国税の滞納処分その他の徴収に関する手続の執行について必要な事項を定め、私法秩序との調整を図りつつ、国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保することを目的とする。」と定める。そのため徴収法では、租税債権を確保するための措置として国に対し、国税の優先権と自力執行権を認めている。国税の滞納があった場合、この自力執行権に基づき、滞納処分の手続が税務官庁よりなされるが、滞納処分を実行してもなお徴収すべきことが不可能である、と認められる事態も起こり得る。このような事態が生じても租税債権を適正に確保するための措置として、徴収法では、納税義務の拡張の規定、いわゆる第二次納税義務(徴収法第三二条～三九条、四一条)を設けている。

この第二次納税義務は「本来の納税義務者から租税の全部または一部を徴収することが不可能であると認められる

場合に、それと人的・物的に特殊な関係にある者を第二次納税義務者とし、これに本来の納税義務者の納税義務に代わる義務を負担させることによって、租税の徴収確保を図ることを目的」（金子宏『租税法（第一八版）』弘文堂、二〇一三年、一四八頁）とするものである。

平成二十一年二月一日、「無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務」を定める徴収法三九条に關し、最高裁の判決が下された。（最高裁平成二十一年二月一日第一小法廷判決民集六三卷一〇号二五一六頁。以下「本件」という。）本件において最高裁は、遺産分割協議は徴収法三九条にいう「その他第三者に利益を与える処分」に当たり得るとの判断を下し、本件事実関係のもとで第二次納税義務の成立を認めた原審の判断を是認した。最高裁が徴収法三九条の「その他第三者に利益を与える処分」について初めて判断を下した判決として、重要な意義を有すると言われている。

本件で焦点となった遺産分割協議による遺産の分割は、「遺産に属する物又は権利の種類及び性質、各相続人の年齢、職業、心身の状態及び生活の状況その他一切の事情を考慮して……」（民法九〇六条）行われ、また、特別受益による相続分（民法九〇三条）、寄与分（民法九〇四条の二）の規定も存在し、必ずしも法定相続分どおりに行われるわけではない。このような民法の規定に則った遺産分割協議であれば保護に値するものなのか、そうではなく、法定相続分を基準として、そこから少しでも外れた遺産分割協議すべてが徴収法三九条の適用となるのか、最高裁ははっきりと判示していない。また、遺産の分割に際しては被相続人が遺言を残す場合もあるし、滞納者である相続人が相続放棄をする場合もある。このように、相続における徴収法三九条の適用に關しては残された問題は多いと考え、本件を通じてこれらの問題点について考察を行うこととした。

## 【各章の構成】

第一章では、議論の前提となる本件事案を紹介し、原々審、原審、最高裁の判断について確認する。そして、考察すべき問題点を掲げる。

第二章では、徴収法三九条を包含する第二次納税義務、そして、本件遺産分割協議に適用された徴収法三九条について理解することを目的として、それぞれの趣旨・目的、その他本稿に関連する内容について確認する。

第三章では、徴収法三九条の趣旨と共通するところがある、といわれる民法四二四条の規定との違いを確認し、さらに、「詐害の意思」が必要であるという主張がされることへの理解を深めるため、徴収法三九条昭和三四年改正正当時の経緯や議論を振り返る。

第四章では、「その他第三者に利益を与える処分」の意義を確認し、そして、最高裁の述べる「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるもの……」という遺産分割協議の法的性質を理解するために、民法の視点から考察を行う。さらに、税法の側面からも遺産分割協議の解釈について考察を行う。

## 【結論】

遺産分割協議は、徴収法三九条にいう「その他第三者に利益を与える処分」に当たり得る。この「当たり得る」場合と「当たり得ない」場合との判断の分かれ目は、「受けた利益」の有無にあると解する。「受けた利益」の計算は、基

本的には本判決で示されたように、法定相続分を基準として実際の相続分が著しく低額であるかどうかで判断される。しかし、民法の規定は尊重すべきである。すなわち、民法の規定に則り行われた分割であれば、法定相続分と実際の相続分が乖離するものであっても、「受けた利益」はなかったと判断すべきである。

相続放棄については、徴収法三九条の適用対象とならないとの見解に達した。しかし、これでは遺産分割協議と相反する結論となり、相続放棄が徴収回避行為に利用されるおそれがある。また、租税債権の適正な確保という点からも、立法による対応により、相続放棄も徴収法三九条の適用対象とすべきであると考ええる。

遺産分割協議と相続放棄との間に、バランスの取れない解釈の成り立つ現状を放置することは、租税債権の滞納者が、相続放棄を選択することを助長することにもつながる。そのような事態を避けるためにも、立法による対応を期待するものである。

## 近年の法人税流入喚起政策がもたらす諸問題

―タックスヘイブン税制及び移転価格税制を中心として―

坂 本 光 史

### 〔問題意識〕

現在、法人税率の引き下げ、特区構想などといった政策を掲げているが、これらは共通して我が国への法人税流入喚起を狙った政策であるといえる。

これらの政策を支持するものの、早急な法人税流入喚起政策がもたらす危険性があるのではないかと考える。理由としては、従前の我が国の国際的課税対策が主に国外への租税流出防止のためのいわば防御的政策であって、国外からの租税流入喚起のための攻撃的政策としての側面を持ち合わせていなかったため、現在の政策を進めるための準備が整っていないのではないかと考えるためである。

そこで、近年生じた租税に関する問題の中から、国際的租税回避防止のための代表的規定であるタックスヘイブン税制及び移転価格税制に関する国内判例等をあげ、その問題点を指摘するとともに、これらの判例の中に現在の租税流入喚起政策を進める上で予想される問題を未然に防ぎスムーズに実現するためのヒントがないかどうかを考察する。

また近年の措置法改正等による国内対策に加え、OECDのBEPS行動計画やパテントボックス税制などの国際的対策についても触れ、問題解決のために取るべき指針を探る。

## 「各章の構成」

### 【第一章】現在の法人税の背景

一章において、現在の法人税の状況について述べる。まず、長引く不況の結果、長きにわたり法人税収が低迷している状況について図表を用いて確認する。次に、その状況を打開するために、現政権下で取られている租税に関する政策を確認する。現内閣が設けた日本経済再生本部で掲げている租税関連政策の柱となるものは次のとおりである。

- ① 法人税率の引き下げ
- ② 特区構想
- ③ 戦略的国際通商関係構築（TPP、RCEPなど）

これらは共通して、日本への法人税流入喚起を狙った政策であるといえる。

### 【第二章】法人税流入喚起政策がもたらす諸問題の考察

二章では、この国家戦略に組み込まれた法人税流入喚起政策を実現するための問題点を探るため、一章であげた、法人税率引き下げ、特区構想、戦略的国際通商関係構築（TPP、RCEPなど）という三つの政策ごとに区分しそれぞれ政策に関連する判例をあげて考察する。

これらの判例から指摘される問題点の一部を要約して挙げると、

- ① 「法人税率引き下げ」と密接な関係にあるタックスヘイブン税制のトリガー税率について、運用上の解釈と法律（措令三九一―四二―一）の文理解釈のギャップが生じており租税法主義に反するのではないかという問題
- ② 「特区構想」をスムーズに推進するためには、タックスヘイブン税制の適用除外要件（措法六六の六の三）の整備が要求されるが、現行制度においては運用上の混乱が生じやすく課税要件明確主義に反するのではないかという問題
- ③ 「戦略的国際通商関係構築」により企業グループの多国籍化が進むことが想定されるが、そのグループ間取引を取り締まる移転価格税制の独立企業間価格の算定方法について納税者の予測可能性を阻害しているのではないかという問題

などがあげられる。

### 【第三章】

三章では、これらの問題点を打開するための対処策を、国内対処と国外対処に分けて考察する。国内対処として、近年のタックスヘイブン税制や移転価格税制の改正状況を、また、国外対処としては国際的ハーモニゼーションの鍵となるであろうOECDによるBEPS行動計画や、英仏など欧州数カ国で導入されているパテントボックス税制をあげ、それぞれの対策の有効性について考察する。

最後に、全体を総括し、租税流入喚起政策を進めるために今後必要であると考えられる対策について、私見を交えて検討をする。

## 〔結論〕

多国籍企業による国際的租税回避行為が横行する世界情勢を踏まえると、今が国際課税対策の岐路として重要な局面であることが理解できる。

二章で提起した問題及び三章で考察した問題対処策を総合的に考慮したうえで、今後必要であると考えられる国際課税対策として、

- ① 国際的な摩擦を減らすために「国際的ハーモニゼーション」を推進すること
- ② 当局と法人間の摩擦を減らすために課税要件明確化をはかり所得金額計算上、「定式定量化（その計算方法が曖昧で納税者にとって確実性や検証可能性の乏しい実質基準にのみ拠るのではなく、容易に計算でき納税者の予測可能性が担保される形式基準の併用）」を進めること
- ③ 法的安定性の確保及び対外的投資喚起アピール教科のために「本法による立法措置」をすること
- ④ 長期安定的な租税流入喚起につなげるため、①～③の政策を「迅速かつ継続的に推進」をすること

が必要であると考ええる。

## 青色申告制度の求める正確な記録・帳簿等とは

戸 田 浩 司

### 【問題意識】

青色申告制度は、シャウプ使節団が昭和二五年に発表した、いわゆるシャウプ勧告による提案により申告納税制度の水準を高める為に導入され、今日まで我が国の申告納税制度の発達に大きな貢献をしている。青色申告制度創設の理由としては、税額算定の基礎となる事実を納税者が正確に記録しておく必要がある為、納税者に正確な記録・帳簿等を備えつけることを奨励する為、納税者が正しい申告をすることが出来る為に導入された。また青色申告者に各種の特典を与えることにより、適正な記帳へのインセンティブを提供し、もって適正な申告への筋道をつけようとする制度である。

私がこの研究テーマを選んだ動機は、この先も税理士として納税者に青色申告制度をこの先も推進していくにあたって、まず私自身が本来の制度目的は何なのかをしっかりと理解すること、制度の本質を明確に知ることの必要性を感じた為である。

この論文で、今後も納税者に記帳の重要性をアピールする為に、特になぜ正確な記録・帳簿等を備え付けなくてはならなかったのかについて解明したいと考えている。

### 【各章の構成】

第一章では青色申告制度の歴史と課題と題して、シャウブ勧告の公表から青色申告制度がどのように創設されたかを述べ、次に青色申告制度廃止論について説明し、最後に青色申告制度を選択しない理由について、現在考えられるグループに分ける。青色申告制度を選択しない理由について、酒井克彦教授の「申告納税制度における記帳や帳簿保存の意義」（税大ジャーナル一六巻、二〇一一年）を参考に、①積極的理由に基づく青色申告制度不選択者②消極的理由に基づく青色申告制度不選択者③青色申告の制度不知・制度誤解者に分ける。

第二章は②消極的理由に基づく青色申告制度不選択者についてどうアプローチすべきかを考察する。このグループは青色申告制度にインセンティブがないと選択しないと考えられるので、そのインセンティブに対する情報提供や記帳方法などの啓蒙活動が必要であると考えられる。第一にインセンティブとして、まず青色申告制度の各種特典の概要を説明する。次に推計課税に対する実額反証を紹介する。判例より実額反証のためにも、証拠としての帳簿の記帳は重要である、ということを訴える。第二に記帳方法などの啓蒙活動の一つとして、そもそも簿記がなぜ生まれたのか、簿記会計の存在意義を明らかにする為の第一歩として、一四九四年ルカ・パチヨリが書いた本『ズムマ（算術・幾何・比及び比例全書）』を調べ、帳簿の本来的意義について考察する。パチヨリは「秩序のないところでは、すべては混乱に陥る」ということをわざと引用して、会計の重要性を訴えている。「なぜなら、商人の取引において、記録についての正しい秩序がなければ、自らを統制することはおよそ不可能だからである」と述べており、正しい会計は健全

な事業経営をしていく上での最低限の条件である、としている。つまり複式簿記は商売繁盛に欠かせない必須の知識なのである、と結論づける。また現在の青色申告制度のインセンティブが少ないからといって、特典のさらなる付与をすべきという意見もあるが、私は慎重にすべきと考えている。また青色申告制度を導入しやすいうように、帳簿のレベルを下げることや概算経費計算の制度を設ける（実額経費との選択制度を設ける）意見にも反対である。理由としては帳簿の本来的意義を考えれば、青色申告制度が何の為にどの程度が目的を見失ってしまうと考えるからである。

第三章では③青色申告の制度不知・制度誤解者に対してどうアプローチすべきかを考察する。このグループに対しては、まず青色申告制度を知ってもらわなければならない。ここでは、まず青色申告の更正に係る理由附記について述べ、次に近年の改正で白色申告にも帳簿の保存義務が必要になったことについて、特に白色申告であれば帳面をつけなくて良いと誤解している者に対して説明する意味も込めて述べる。また消費税の仕入税額控除を受けるためには帳簿及び請求書等の保存が必要であることを述べる。

第四章では四つに分けたグループの中で、今後も青色申告制度を推進していく上で最も問題である①積極的理由に基づく青色申告制度不選択者についてどうアプローチすべきかを考察する。このグループは基本的に青色申告制度を理解した上で選択していないので、いくら青色申告制度の説明をしても徒勞で終わってしまうことが予測される。また実際白色申告は仮装隠れいを認定しづらく、結果、重加算税が課されにくいといった状況もある。そこで新たな行政制裁として、無記帳者に対する加算税制度や無記帳者に対する刑罰を設けてはどうかという意見がある。私はバランスを考慮して加算税制度が良いと考える。まず消費税の仕入税額控除に対する帳簿及び請求書等の保存規定のように、法人税や所得税も損金や必要経費を認めるには帳簿及び請求書等の保存が必要という規定にして、無記帳者には損金と必要経費を認めず、さらに無記帳者加算税を設ける。あくまで自主的な記帳を励行して、制裁規定を明確に設ける。このようにすれば、白色申告でも帳簿をつけるようになるのではないかと考える。

## 【結論】

日々の記帳とその記帳による正確な記録、またその正確な記録を基にした決算書は、自分の事業が生き残っていく為、経営を成功させる為、また全体として国の産業が発展していく為に必要なものである。また課税の公平の観点からも課税標準額及び税額等の計算を適正に行なう為に必要なものである。だから、正確な記録・帳簿等を要請している青色申告制度を今後も進めていくべきである。

## 公益法人等収益事業課税に関する一考察

則 松 佳 孝

### 【問題提起】

社団法人及び財団法人(以下、「公益法人」という)は、株式会社等の営利法人とは異なり、積極的に公益の増進をはかり、社会の発展に寄与するために設立された法人である。その公益法人は従来から、法人税法上多くの問題が指摘されてきた。

しかし、平成一八年に「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律および公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」という、いわゆる「公益法人三法」が制定され、これとあわせて、平成二〇年度税制改正により公益法人税制も改正され一定の立法的解決を与えたとの見解がある。

一方で、この改正は、学校法人、宗教法人、社会福祉法人、NPO法人等の特別法法人(以下、公益法人等という)は対象外とされており、公益法人等に対する法人税法上の問題はいまだに解決されずに残されたままとなっている。

法人税法は、「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、公益法人等又は、人格のない社団等については、収益事業を行う場合、（中略）に限る。」（法四条一項）と定めており、公益法人等は収益事業を行った場合に限って、法人税が課せられる仕組みとなっている。収益事業とは「販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるものをいう。」（法二条一三項）と規定されており、具体的には法人税法施行令（以下、「施行令」という）五条一項において三四事業が限定列举されている。また、収益事業に該当したとしても、公益社団法人又は公益財団法人が行う、公益目的事業に該当する場合（同施行令五条二項一号）、また、公益法人等が行う収益事業のうち、その事業に従事する者の半数以上が障害者、寡婦、高齢者等でその事業がこれらの者の生活の保護に寄与している場合は、収益事業に該当せずに非課税とされている（同施行令五条二項二号）等の特例措置も数多く存在し、公益法人等が行う事業が収益事業に該当するか否かの判断は非常に複雑になっている。

さらに、公益法人等が行う事業が収益事業に該当するか否かの判断は、基本的には公益法人等側の判断に任されているため、公益法人等側では、ある事業が、収益事業に該当しないと判断しても、課税庁側は収益事業に該当すると見解の相違が起き、裁判で争われているケースが少なくない。代表的な裁判例としては宗教法人が行うペット用の納骨堂の運営が倉庫業（施行令五条一項九号）等に該当すると判断された事例（最高裁第二小法廷 平成二〇年九月一二日判決 判タ一二八一号一六五頁）がある。

法に規定された「倉庫業」等の意義は、当然に一義的に定まるものではなく、その範囲は明確ではない。しかし、むやみにその業種の解釈の範囲を広げることは、結果的に租税法主義に反しているのではないかと考える。

## 【各章の内容】

本稿では公益法人等の収益事業課税について検討を行い、法的安定性と予測可能性を担保できるような公益法人等における法人税の課税の仕組みを提案していくことを最終的な目的とする。

第一章においては、公益法人税制の概要を公益法人三法の制定前と制定後に分けて整理し、制定後の公益法人に対する課税制度について検討を行う。そして、現行の公益法人等の課税制度に対する問題点の解決の糸口としたい。

第二章においては、現行の法人税法が、公益法人等の行う収益事業に該当しない事業を非課税とする理由及び収益事業に該当する事業を課税とする理由を検討する。公益法人等の課税制度はシャープ勧告がその契機になっているが、なぜ従来は公益法人等に対して非課税制度が採られていたのか、また、シャープ勧告後はなぜ収益事業のみに課税されることになったのかについて整理をしていく。

第三章においては、裁判で争われた「収益事業の範囲」について検討を行い、裁判所の示した収益事業の範囲について検討を行う。具体的には、前記した宗教法人のペット葬祭業事件を取り上げる。

最終章では、諸外国の公益法人等に対する税制を確認しながら、これまでに検討してきた内容を整理し、公益法人等に対する新たな課税のあり方を検討していくこととする。

## 【結論】

公益法人等の課税方式を、現行の三四業種の収益事業限定列举方式ではなく、基本的には全事業を課税対象とすべきではないかと考える。そのうえで、公益社団法人・公益財団法人が内閣総理大臣や都道府県知事から認定を受けた

公益認定事業を法人税の非課税としている仕組みを他の公益法人等にも広げていくべきであろうと考える。具体的には、収益事業の限定列挙方式ではなく、法人税を非課税とする「非収益事業」を限定列挙しておく、さらに、各公益法人等が行う事業が非収益事業に該当する場合にはその事業を事前に課税庁に届け出させ、課税業から認定を受けた事業を非課税とするような課税方式を提案する。

## 租税法規不遡及の原則に関する一考察

— 予測可能性の観点から —

藤 本 慎 也

### 【問題意識】

納税者は現行の制度を前提として、社会経済事象である土地取引等の経済活動をなしており、この信頼を裏切ることは、法治主義のそもそもの狙いである予測可能性、法的安定性を著しく害することから、租税法律主義の内容には租税法規の遡及立法、遡及適用を禁ずる「租税法規不遡及の原則」があることが通説である。

これと類似した原則として、刑法では、憲法三九条の前段である「刑罰不遡及の原則」があり、憲法三一条の罪刑法定主義からの重要な帰結として絶対的に保障しているが、その一方で、租税法規不遡及の原則は、遡及立法、遡及適用を禁ずる憲法上の明文規定はないため、絶対的に保障しているものではなく、納税者の予測可能性、法的安定性を根拠として論じられていることに留まっている。

租税法規不遡及の原則の可否については、まだ最高裁判所の判例は形成されておらず、下級審の裁判例が散見されるにすぎず、これらの裁判例においては、この問題について必ずしも明確な見解はこれまで示されていなかった。

しかし、近年において、これまで認められていた土地建物等の譲渡損失の損益通算規定が廃止された際、その改正法が成立する前の譲渡行為について、その規定の廃止が遡及適用され、納税者が不利益を被ったため、遡及立法は憲法に違反するとした訴訟がなされたが、これを合憲であるとして上告を棄却し、納税者敗訴とした最高裁判決が二〇一一年に相次いで結審された。

立法段階において、この改正法の内容の骨子は政府税制調査会の総会までは全く触れられず、税制改正大綱に唐突ともいえる状況の下で提示されたものであり、その内容を、この時点で知りえた国民は、一部の専門家を除けば皆無に等しい状況にあった。また、法案となって国会に上程されると、野党議員はこのような納税者に不利益な遡及適用の法改正は問題だと指摘したが、政府は、予測可能性の確保について、法律ではない大綱にも予測可能性の確保の保障が及ぶから問題はないとし、結局、衆参両院で可決、成立してしまった。このように、改正法の立法段階で納税者の予測可能性が欠如していた可能性があったにもかかわらず、最高裁は改正法には合理性があったとして合憲であると判示してしまったのである。

この最高裁判決においては、納税者の予測可能性が確保されていたかどうか、なぜ租税法規不遡及の原則は適用されなかったか、本稿は強く疑問を持っている。

## 【各章の構成】

第一章では、本稿における課題を設定する。第二章では、学説の整理から、現代における租税法規不遡及の原則のあり方を検討する。第三章では、最高裁判決について、予測可能性の観点から租税法規不遡及の原則の適用の可否について検討する。第四章では、結論として、予測可能性の観点からみた租税法規不遡及の原則について考察する。

## 【結論】

租税法には民主主義的側面と自由主義的側面があり、予測可能性の確保は自由主義的側面から要請される。現代においては民主主義により立法府である国会が運営され法律が制定されているが、納税者の予測可能性が確保されずに納税者に不利益な遡及立法が制定された場合は、自由主義的側面からこれを否認する権利が納税者にはあるはずである。そのため、裁判所は、まず納税者の予測可能性の確保がされたかどうか必ず判示しなければならないだろう。

第二章で学説を整理すれば、現代においては租税法規不遡及の原則は厳格に守らなければならないが、例外も当然生じうるといってよい。現代における租税法規不遡及の原則に関する多くの例外は、いずれも予測可能性の確保と、その他の諸事情によって判断されていると考えることができるため、裁判所は、予測可能性が確保されたかどうか判示した後に、予測可能性の確保とその他の諸事情を総合的に勘案するアプローチから租税法規不遡及の原則の適用の可否を判断する枠組みを採用すべきであろう。

第三章で取り上げる最高裁判決においても、事実関係から、納税者の信頼を保護するためには、まず最高裁は予測可能性の確保について判示すべきであった。しかし、最高裁判決では予測可能性の確保について判示せず、財産権の制約から論理を展開し、遡及立法の問題を財産権の侵害の問題に置き換えてしまっている。そのため、最高裁は、財産権の制約とその他の諸事情を総合的に勘案するアプローチを判断の枠組みとして採用し、それを合憲としたことは誤りであり、予測可能性の確保とその他の諸事情を総合的に勘案するアプローチを採用すべきであった。これらの理由から、最高裁判決の論理は不十分であり、改正法は違憲であるという結論に至った。

また、第二章では、租税法規不遡及の原則という呼称は不明確であり、その理由として、租税法規不遡及の原則は租税法律主義の内容の中では弱い原則であることや、憲法上の原則とされた歴史は古くはないことを挙げており、こ

の原則については未だに議論の余地があることを指摘した。また、第三章では、租税法規不遡及の原則の根拠となる予測可能性の確保は、憲法のどの条文から読み込むべきか、最高裁判決の判示を採用してしまえば大きな課題が生じることを指摘した。以上のことから、最高裁判決以降も、租税法規不遡及の原則に関して一層の議論がなされることが予想されるため、今後の展開に注目していきたい。

## 役員給与の損金不算入に関する一考察

— 給与改定を中心に —

牟 田 志津子

### 【問題意識】

役員給与は従来「役員報酬」「役員賞与」と呼称され、それにより取扱いも異なっていた。これらを区分する判断基準には、一つは質的側面から成果に応じて変動するかどうかを基準とする傾向と、一つは外形的側面から定期的かどうかを基準とする傾向があったことが窺える。しかしこれらの基準のあてはめは一律ではなく、それぞれの意義や区分は時代によっても変容してきている。

成果主義の台頭を受けた平成一四年商法改正により、企業会計における役員給与は全て費用項目として商法二六九条の中に組み込むという大幅な改正が行われた。これは平成一七年に制定された会社法三六一一条においても引継がれ今に至っている。

原則として租税会計は企業会計に従うが、株主保護に重点をおく企業会計とは異なり、租税会計においては課税の公平、適正な税負担の調整、政策上の配慮などの観点からその範囲に修正を行う。恣意的に調整できる役員給与もそ

の一つであるが、その判断は難しい。そこで企業会計において区分がなくなったことを機に、租税会計においても抜本的な改正による明確な基準の整備に期待が寄せられ、平成一八年度法人税法改正が行なわれた。

改正後の法人税法は、恣意性を従来の質的側面でも外形的側面でもなく、「予め定められ(事前確定)」ているかにより判断する、新たな基準を明確にしたと言える。しかし一方で、損金算入項目を限定列挙する形式であるが故に適用要件から漏れるケースが多く、かえって損金の幅を狭め、原則であるはずの企業会計の流れと乖離する結果となり混乱を生じた。これらの批判要望を受けて、翌年度以降に再改正を行い、通達や質疑応答事例、Q & Aなど補足資料を公表しているが、未だ不明瞭であり問題も多いと言える。

そこで本研究では、役員給与の損金不算入に関する問題点を明らかにし、その解決策を提言することを目的として考察を行う。

## 【各章の構成】

問題を検討するにあたり、まずは役員給与の意義を明らかにしなければならない。そこで第一章では企業会計において役員給与が、どのように呼称され取扱われてきたか、会計慣行、法制度、学説、判例から時代を追ってその変容をまとめることにより、租税会計の基礎となるべき企業会計における「役員給与」の意義を明らかにする。つづいて第二章では租税会計における役員給与の意義・取扱いについて同様にその変容をまとめ、平成一八年度法人税法改正の持つ意味、内容を明らかにする。

続いて第三章では平成一八年度改正後の動きを追う。実務では様々な事情で事後的な給与改定を行うことがあるが、事後的改定のどこまでが損金算入となるのかを中心に改正後の動きを具体的に検討し、法人税法三四条の諸問題と改

善策を検討する足掛かりとする。

第四章では前章までの検討を踏まえ、条文構造、法源、証明責任の三点から、法人税法三四条には立法上の問題があることを指摘し、改正案を提言することを試みる。

### 【結論】

法人税法二二条は原則として租税会計は企業会計に従うこと、費用は損金となることを定めている。租税会計においては課税の公平、適正な税負担の調整、政策上の配慮などの観点からその範囲に修正を行うが、法人税法三四条はあくまで法人税法二二条の「別段の定め」である。ところが現行の条文では、例外である損金不算入項目を列挙するのではなく、原則である損金算入項目を列挙したことで、条文構造上の問題が生じている。結果として通達などの法源以外の資料に依存し、租税法主義にも反している。更に本来であれば原則損金算入である役員給与を否認する場合、課税庁が「別段の定め」に該当する旨の主張をし、訴訟においてはそれを証明しなければならぬはずが、逆の構図となっており問題がある。これは条文解釈の問題だけでは解決し難く、立法の問題として改善策を講じなければ解決には至らないと考える。

具体的には法人税法二二条の「別段の定め」とする本来の条文構造に則り、法人税法三四条には例外である損金不算入項目を限定列挙する形に戻すべきであると考ええる。その際の改正案としては、法人税法三四条一項を削除し、不相当な給与額の損金不算入、仮装隠ぺいによる給与の損金不算入を提案したい。

成果主義が台頭し企業会計がこれを認める中で、租税会計においても同様の理由で損金として扱うことが当然と考へ、課税の公平、適正な税負担の調整、政策上の配慮等からその範囲等に修正を行うとしても、それは必要最小限度

に留めるべきと考えるからである。最も懸念される恣意性の排除に関しては、事後的な給与改定を行った場合において、改定事由に照らして不相当な金額を損金不算入とすることで十分対応できると考える。また、改定事由、改定額の算定根拠等を記載した書面の保存を義務付ける規定を設ける。これにより不確定概念である相当額の判断に多少の足掛かりを付けることができ、また納税義務者への証明責任負荷に対しても根拠条文を持つことになると言えよう。

税法が、本来あるべき納税者の自由な経済活動を必要以上に阻むことがあってはならない。そのためにも法人税法三四条の見直しを提言したいと考える。

## 信託に対する相続税法上の解釈

豊 福 陽 子

### 【問題意識】

納税義務は、課税物件がある者に帰属することによって成立し、課税物件の帰属した者が納税義務者となる。この課税物件と納税義務者の結びつきを課税物件の帰属というが、相続税法上においても、具体的な場合に誰に帰属するかに関して問題が生ずることが少なくない。その中でも、信託課税については、その課税物件の帰属について問題が生じやすいといわれる。

信託とは、ある者(委託者)が、信託行為(契約や遺言等)によって信頼できる者(受託者)に対し金銭や土地等の財産を移転し、受託者は委託者が設定した信託目的(配偶者や子の生活保障等)に従って受益者のためにその財産(信託財産)の管理・処分をする制度であるが、これは、単なる贈与や遺贈と違い、「いつ」「誰に」課税されるのかという課税制度の基本的問題についていまだ不明確なのではないだろうか。

信託制度は本来、個人が自己や家族のために財産を管理・運用することで、親族間で財産の贈与・遺贈といった財

産承継をすることに趣旨があるといわれるが、そのような意味としての信託制度に馴染みが薄い人も多いのではないだろうか。信託法は大正十一年に制定されたが、制定以来わが国の信託は、貸付信託や投資信託など信託銀行を中心とした商事信託がほとんどそのすべてであり、「財産承継」という意味での信託は極めて利用の乏しいものであったといわれる。

なぜ課税物件の帰属が不明確で、財産承継としての信託制度の利用頻度が低いのだろうか。その原因として、大きく二点あると考える。すなわち、①わが国の信託制度が、親族間の財産承継という本来の趣旨を反映して発展してきたものではないこと、②租税法上用いられる信託に関する用語は、信託法からの借用概念に依拠している場合が多いため解釈論が不可避であること、である。これらのことが信託課税の不明確さと信託活用の阻害要因であったと考えられる。

信託法が平成一八年に全面改正されたことに伴い、平成一九年度税制改正により、既存の信託税制が全般的に見直され信託を幅広く利用できるようになった。高齢者あるいは障害者の財産管理や、自らの死後における配偶者や子供への生活保障、中小企業の事業承継において、わが国でも信託を有効に活用できるのではないかという期待が持たれている。しかし課税上は、「いつ」「誰に」課税されるのか、すなわち、課税の基本原則のひとつである課税物件の帰属については、平成一九年度改正後も不明確な部分が残っており、判例においても意見の分かれるところである（名古屋高判平成二五年四月三日（平成二三年（行コ）第三六号））。

そこで、信託活用を可能にするために、信託税制、特に相続税法上の課税関係においてもその理論的研究が不可欠であると考えた。信託をめぐる課税関係は、所得税法、法人税法、相続税法その他の諸法令と多岐にわたるが、親族間の財産承継という信託の本来の趣旨から、相続税法に焦点を当てて考察していくこととした。

## 【各章の構成】

前述した問題意識の下、本稿は次の構成の下で考察を進めることとする。

検討するには、まず信託そのものの内容を理解しておく必要がある。そのため、第一章では信託の基本的な仕組みを確認し、本稿における相続税法上の課税問題に特に関係があると思われる信託の事例を紹介する（第一節）。また、平成一九年度改正前までの、信託税制の変遷を概観する（第二節）。

続いて第二章では、平成一九年度改正前までの学説上の批判を確認する（第一節）。そして、平成一九年度改正により、問題は解消されたのかを検討する（第二節）。

第三章では、課税物件の帰属について実際に争われた事例として、名古屋高裁平成二五年四月三日判決を取り上げる。本事例では、課税対象者となる「受益者」該当性が争点となったが、理論的には、「受益者」に該当するとした高裁の判断に賛成の立場を示し、信託に対する相続税法上の解釈について、借用概念の考え方にも触れ検討を行う。

第四章では、学説上の批判（第二章）及び判例（第三章）からの検証結果について、信託に係る課税物件の帰属を再考する。そこでは、租税法における借用概念及び実質課税の原則について言及し、その結果が信託においても妥当であるか述べていく。そして最後に、理論上は信託設定時に課税されたとしても、担税力の観点から実態とのバランスが取れないのではないかという問題に対して、新しい課税方法がないかを模索し、若干の提言を試みることにしたい。

## 【結論】

一、信託に対する相続税法上の理論的考察について

信託税制は、大正一一年から平成一九年までの間、「いつ」「誰に」課税するのかについて数回の改正が行われてきた。しかし信託法制定時から現在までの基本的姿勢は、「受益者が特定・存在している場合は、信託行為時に受益者に課税される」という理解である。つまり、「受益者が特定・存在している」状態とはどのような状態かを明確にする必要があるが、第一に、「受益者」及び「受益権」に対する意義の解釈の観点から、第二に、信託に関する相続税法（旧相法四条、現行相法九条の二・九条の五）の立法趣旨の観点から考察した。

第一については、租税法上、受益者としての権利を「現に」有する者とは、平成一九年度改正前も、改正後も依然として法令上明確でなく、現在においても解釈問題が残っていることを確認した。そのうえで、改正の経緯趣旨を踏まえながら、学説上の批判及び事例や判例から、受益者該当性について一定の結論を得た。すなわち、原則としては、信託契約や遺言により、委託者から受益者として指定された者が、課税上においても受益者とするとして、実際はより複雑な事例が想定されるため、次の判断基準を示した。すなわち、委託者の死亡その他信託設定に付された条件が、「停止条件付き」受益権と見るか、「不確定開始期限付き」受益権と見るかが、受益者該当性の解釈にあたりひとつの判断基準になると考えた。また、その信託が実質的に撤回可能なか不可能なのかということも、判断基準となると考えた。

そしてさらに、借用概念と実質課税の原則からもアプローチした。すなわち、借用概念をめぐる、独立説、統一説、及び目的適合説の三説がある学説のうち、課税要件明確主義の観点から、統一説に基づいた解釈が信託では妥当ではないかと結論づけた。また、「実質課税の原則」については、課税所得が「法律的帰属」に基づくのか、「経済的帰属」

に基づくのかによって、「いつ」「誰に」課税されるべきなのかを判断するのだが、信託の場合、課税所得は「法律的帰属」に基づいて判断するほうが自然なのではないかと考えた。

第二については、私見では、少なくとも相続税法の他のみなし贈与規定は、租税回避防止というよりも、無償で利益を享受した者への担税力をその課税根拠としていふと考える。そして、信託に関しては、第一章の立法経緯で述べたとおり、信託法が受託者(信託会社)の業務規制のために制定されたという、わが国独特の背景があったからであつて、受益者の租税回避防止を主たる目的としたわけではない。したがつて、信託に関するみなし課税規定も租税回避防止を立法趣旨としていないと考える。

## 二、新しい課税方法の提言

第一章から第三章より、理論上は信託法の概念に従つて解釈し、信託設定時に受益者と認め、その時に贈与又は遺贈したものとみなされ課税することを基本的理解とすることが適切と考えた。しかし、実質は、受益者となる者に信託の収益が分配されるのは、設定時から期間を置いてなされるケースも多い。そのため、理論と実態とのバランスが取れず、納税者にも分かりにくい課税制度となつてしまい、それが租税回避に繋がるおそれもある。したがつて、一旦は信託設定時に課税金額を確定させ、納税猶予という形で課税の繰延べをする方法が考えられる。納税猶予という方法は、一つの課税方法として検討しうる方法であらうと考えられる。

## ストックオプションの権利行使益の所得区分について

川 西 綾 香

### 【問題意識】

ストックオプション制度とは、ある一定の期間内（権利行使期間）に、自分の属する会社の決められた数の株式を、あらかじめ決められた有利な価格（権利行使価格）で購入できる権利（契約）のことで、会社が自社の役員や社員に自社の株式を購入できる権利を報酬として与えるという、一種の報酬制度である。我が国では、平成七年二月に「特定新規事業実施円滑化臨時措置法（新規事業法）」が改正され、ストックオプション制度が認定された。そしてこれを機に、商法改正が繰り返され、ストックオプション制度が導入、整理されていったのである。しかし、ストックオプションという新しい制度に我が国の課税制度が追いついていなかったため、大きな混乱が生じ、平成一六年～一七年にかけて、税制非適格ストックオプションの権利行使益が、一時所得なのか或は給与所得なのかを巡る係争事例が多発した。その係争は、平成一七年一月二五日の最高裁第三小法廷判決でストックオプションの権利行使益の所得区分が給与所得であると判示されたことにより終着を迎えたが、この給与所得と認定した裁判においても、第一審では一

時所得として判決され、控訴審、上告審では給与所得と判決されており、第一審と上告審での判断が分かれたものとなっている。また、この判決のほぼ同時期に、権利行使益の所得区分を一時所得として判示している事例もある。このことから、ストックオプションの権利行使益の所得区分は、見解の分かれる問題であり、その判断が難しいものであることが窺える。現在は、権利行使益について給与所得と統一されているがその見解が正しかったのか、未だ研究する余地があると考えられる。そこで本論文ではストックオプションの権利行使益を給与所得と判示した平成一七年一月二五日の最高裁第三小法廷判決を中心に研究し、ストックオプションの権利行使益の所得区分のあるべき姿について考察していく。

## 【構成】

本論文は、全五章からなっており、第一章では、ストックオプションの概要として、その意義、沿革について述べる。第二章では、ストックオプションに関する税法についてみていく。第三章では、ストックオプション課税について今まで提訴された訴訟の流れをみると共に、その係争に終止符を打った平成一七年一月二五日の最高裁第三小法廷判決（アプライド社事件）、そして、その同時期に同じような事象の中、アプライド社事件と異なる判決を下したコンパック社事件について研究していく。第四章ではストックオプションの権利行使益の所得区分についての学説を整理し、最後に第五章で研究の結果としての私見を述べていく。

## 【終わりに】

外国親会社から付与されたストックオプションの権利行使益についての所得区分の判断については、まず給与所得に該当するかどうかについて検討されており、給与所得に該当しない場合は、一時所得に該当するか検討されている。そして、いずれにも該当しない場合に雑所得にするとされていることがわかる。アプライド社事件の高裁・最高裁は、ストックオプションの付与の目的、ストックオプションが雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものであるものであれば、給与所得に該当するとしている。しかし、所得税法二八条一項は、給与所得を雇用契約等に基づき使用者に提供した労働の対価として使用者から受ける給付としているので、本来は、雇用契約もなく直接の使用者から受けた給付ではないため、給与所得に該当しないとしたアプライド社事件の第一審・コンパック社事件の判決になるのではないかと思った。本裁判は一〇〇%の親子関係であったため、その関係性が強く、実質に着目し給与所得としたとする判断も理解ができる。しかし、アプライド社事件の後に生じたベリサイン社事件では、雇用契約がなく五〇%強の資本関係であったにも関わらず給与所得に該当するとされている。このことから、本来給与とはならないであろう外国親会社という、直接の雇用関係がない会社からの給付を給与とすることに、より具体的に検証する必要があったのではないかと思われる。また、権利行使価額は、時々形成された株式の時価及び行使者自身の判断による権利行使の時期という、多分に偶発的、一時的な要因によって定まるものであり一時所得の性質も有しているように思われる。しかしそうであっても、ストックオプションの付与目的等発生要因を考えれば労働の対価としての性質を無視することは出来ず、やはり給与所得該当説の方が有力かのように思われる。

ストックオプションの権利行使益は、労働という行為なしにはストックオプションが発生しないことに着目し給与

所得に区分されるべきであると思う。しかし、一時所得の性格を有していることは否定できないものである。また、日本では古くからボーナスや歩合制、年俸制などのインセンティブ報酬制度が存在していたにもかかわらず、ストックオプションを持つ、高いインセンティブ効果や、新規事業の創出・発展を財政面からも支援するとの社会的影響力から、財政界から強く要望されわざわざ導入されている。以上のことを考慮に入れ、ストックオプションの権利行使益は、給与所得と区分し、その中で他の一般の給与やボーナス等の給与所得に比べ、税を軽減するという特別措置を講じてはどうかと思う。

## 法人税法上の過大役員退職給与について

田 中 詩 織

### 【問題意識】

現在、役員退職給与の損金不算入に関して法人税法三四条は「内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、当事業年度において：損金経理をした金額で不相当に高額な部分として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」と規定し、その政令で定める金額について、同法施行令七二条に委任する形で「：内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与の額が、当該役員の内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模の類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額とする。」と定めている。

しかしながら、この法人税法三四条及び施行令七二条は役員退職給与の適正額を算出するための直接的根拠とはな

らず、指針となるような通達も存しない。また、『不相当に高額』といういわゆる不確定概念が用いられているがゆえに、解釈の相違が生じ、従来から納税者と行税庁間での争いが絶えない。租税法においては、課税要件は法律によって規定されるものであり、「不確定概念（抽象的・多義的概念）を用いることにも十分に慎重でなければならぬ」とされるが、ここで問題とされる役員退職給与の相当性判断に関する不確定概念は課税要件明確主義に反するものではないと言えるのだろうか、という問題意識から考察する。

## 【各章の構成】

はじめに

### 第一章 役員退職給与の概要

#### 第一節 役員退職給与の意義と性格

#### 第二節 役員退職給与の沿革

#### 第三節 所得税法上の取扱

### 第二章 役員退職給与の算定方法

#### 第一節 功績倍率法

#### 第二節 一年当たり平均額法

### 第三章 裁判例とその検討

#### 第一節 裁判例

#### 第二節 検討

#### 第四章 不確定概念と課税要件明確主義 おわりに

第一章では役員退職給与の概要として意義・性格について触れ、沿革については(1)昭和三四年以前、(2)昭和三四年から平成一八年まで、(3)平成一八年度税制改正後に分類し、どのような経過で現在の規定ができたのか確認する。また、なぜ給与のうち退職所得としての支払いの比重を重くする傾向にあるのかという観点から、所得税法上における退職所得の取扱いが有利であることも紹介する。

第二章で役員退職給与の算定方法として、判例等で多く用いられる手法について検討する。具体的には、「功績倍率法」と「一年当たり平均額法」とにわけ、さらに功績倍率法については平均功績倍率法と最高功績倍率法について、各概要について述べ、それらに関する学説を踏まえつつ、述べていく。

第三章においては、実際の裁判例として札幌地裁平成一一年一二月一〇日判決について取りあげ、検討する。

第四章では不確定概念と課税要件明確主義について、分析、考察し、本論文で扱う不確定概念が合憲であるのか、予測可能性は担保されているのか論じていくこととする。

#### 【結論】

『不相当に高額』な部分の金額について、判断基準となる適正額に関して、現行制度では納税者が自ら計算する方法を明示しているとは言いがたく、具体的指針がある状況でもない。法律から導かれない方法を合理性あり、とするこ  
とには疑問が残る。

判例において合憲であるとされているにも関わらず、実際の適用段階において、その解釈の相違によって計算結果が大きく異なるということは、やはり当該規定に問題があると言わざるを得ない。

複雑多様な経済事情の中、法律化が困難であるとしても、何らかの形で、例えば通達等により、法令の解釈や具体的指針を明示する必要があると考える。また、その上で行政庁が役員退職給与に関する情報を公開することにより、納税者と行政庁との情報格差を狭める努力が求められる。役員退職給与規定については、申告段階において、適切な運用がなされるよう検討しなければならないと考える。

(注)

(一) 金子宏『租税法〔第一五版〕』弘文堂 平成二二年 七三頁

## 中国商標法の第二回改正

— 著名商標保護の視点から —

許

竹

最近、外国企業の努力で誕生した価値ある商標が中国企業によって、先に登録されてしまうケースがよくみられる。中でも、記憶に新しいのが世界でもっとも時価総額が高いIT企業のアップル社と中国企業の間におけるタブレット型端末「iPad」の商標権をめぐる争いである。二〇一二年迄、中国における商標登録数は約七六五・六万件です。で世界一になっているが、その間では商標権侵害行為が多数存在し、商標権問題は最近中国で改めて注目されている。

中日両国はWTOの加盟国であり、両国の商標法とその他の法律法規は『パリ条約』と『TRIPS協定』の要求に従って、著名商標を保護している。しかし、具体的な法律規定と関連する司法処理段階では、中日両国の著名商標に対する保護には違いがある。日本は知的財産大国として、著名商標法律制度を構築する上で多くの優れた経験を持っている。日本における著名商標保護の法律規定と関連する理論や実務は多くの面で中国の参考になると思われる。

中国商標法は、一九八三年三月一日施行以来、登録商標の保護を図り、中国経済発展の促進に重要な役割を果たしてきた。中国政府は既に一九九三年と二〇〇一年に商標法に対し二回の改正を行ってきた。しかしながら、中国市場経

済の発展にともない、現行法のままでは日増しに成長していく中国市場経済のニーズ及び国際化の波に適應できなくなってきたため、二〇〇三年末、国家工商総局は、商標法第三回目の改正作業をスタートした。二〇一二年二月二十四日の第一期全国人民代表大会第三〇回常務委員会で「中華人民共和国商標法修正案（草案）」が採択され、二〇一二年一月二十八日に公表された。その後、二〇一三年八月三日第一二期全国人民代表大会常務委員会第四回会議の「中華人民共和国商標法改正についての決定」に基づき第三回目の改正が決定した。中国政府はこの改正に、二〇〇一年改正後から今回の改正に至るまで一二年の期間を要したことになる。

本論文は、以下四つの部分に分けられている。

#### 一、第一章中国の商標制度の歴史

中国商標制度の歴史を読み解きながら、商標が無断に登録される一つの原因であるコピー文化の背景を検討し、中国での商標権侵害の代表的な事例を考察した。中国商標制度の沿革を、五つの段階に分け、各段階においてその特徴と内容を述べた。その上で、中国で横行しているコピー／山寨文化の由来、特徴について述べた。第三節では、中国における典型商標権侵害事例として、アメリカアップル社と中国深セン唯冠科技の間で起こった「iPad」を巡る商標権紛争の事例をとり挙げた。この事例から、中国における著名商標の保護はまだ不十分であることが明らかになっている。

#### 二、第二章中国における著名商標保護制度

第二章は、中国における著名商標保護制度を解明するものである。中国における著名商標保護制度は、どうなっているのか、日本とどこが違うのか等について検討した。日本は知的財産大国として、著名商標法律制度を構築する上で多くの優れた経験を持っている。著名商標の保護に対する中日両国の相違点は、著名商標に対する保護範囲に具体

的に表れている。中国では、未登録著名商標と登録した著名商標に対する保護範囲が異なっている。前者の保護範囲は、「同一又は類似の商品」としている。後者は、「同一または非類似の商品」としている。いわゆる、著名商標に対する中国の保護はカテゴリを跨いだ保護を採用しているが、その前提条件は、当該商標が中国で登録されていることである。しかし、日本は著名商標が登録されているかを問わず、いずれもカテゴリを跨いだ保護を採用している。

### 三、第三章中国商標法第三回『修正草案』

二〇一二年二月二八日、『中華人民共和國商標法修正案(草案)』が公表された。本案の主要な改正点は、(1)公平公正な市場秩序の維持、(2)商標侵害に対する罰則強化、(3)適正な商標の使用である。従来は見られなかったことであるが、本案の公表に際して、期限を設けて社会へ一般の意見を公募する方法（いわゆるパブリックコメントの公募）を適用しているのが、特徴である。

### 四、第四章中国商標法の第三次改正

二〇一三年八月三〇日、第三次改正中国商標法は第一二回全国人民代表大会常務委員会で正式に承認され、来年五月一日より施行されることとなった。今般の改正法は、社会がもつとも注目する問題を是正することを目的として出されている。第一節では、過去二回行われた商標法の改正を概括した。第二節で今回の第三次改正商標法の改正点である①出願・登録の便宜のための変更②商標侵害行為に対する罰則強化③著名商標に関する改正④未登録商標保護の強化⑤商標代理機関の監督管理強化について述べた。そのうえで第三節では、「改正法」は外国企業がもつとも注目している抜け駆け問題等を解決できるのかについて検討した。

(注)

(一) <http://finance.chinanews.com/cj/2013/06-15/493184.shtml>

以上

## 借地権をめぐる相続税課税の問題

清 末 敬 弘

### 一、問題提起

相続税第一条の三において、相続又は遺贈により財産を取得した個人で当該財産を取得した時において法施行地に住所を有する者には相続税を課すると規定されている。当該条文中の「財産」には、現金や有価証券、固定資産といった有形の財産はもちろんのこと、営業権や商標権、借地権といった無形の財産も含まれる。総じて、相続税が課税される「財産」となるか否かの判断基準は、相続税基本通達一一の二―一において規定されているように、金銭で見積もることができるか否かである。つまり別言すると、相続財産性(課税財産としての性質)を有し、相続税を課するため、相続税評価額が存在する財産は、全て相続税が課されるということが出来る。この通達を踏まえ、相続税が課税される財産の中でも、相続税を計算する上でその相続財産性や相続税評価額を算出するための評価方法に多くの疑問を感じるものが借地権である。

相続税に関する借地権課税については、昭和四〇年代から昭和六〇年代にかけて多くの研究者がその問題提起を

行っているところであるが、根本的な問題解決には至っていない。借地権は、地域によって様々な取引形態が存在しており、その地域事情に応じて課税を行うという措置がとられている。その最たる例が、財産評価基本通達である。財産評価基本通達二七は、借地権の評価に関して定めているが、取引慣行の存在しない借地権については評価を要しないとしている。つまり慣行の存在しない地域の借地権については、相続税が課されないということである。慣行に基づく課税は、憲法第八四条の租税法主義に反しているという議論も存在するが、一方で、全て例外なく同様に課税をするという法律を定めることは、かえって租税の公平性を害するという視点もある。個人的には、法人税、所得税など、所得課税されるものについては、慣行に基づいて課税の可否を判断するということはやむを得ないと考える。なぜなら、法人税や所得税は、取引から生じる利益に対して税が課されるため、取引がそもそも行われない地域（取引慣行のない地域）における課税は非常に困難であり、収益や費用といった課税物権を認識できないことがしばしば見受けられるためである。しかしながら、資産に対して課する相続税は別である。相続税は、当然に課税されるべき財産に対しては課税を行うべきであり、その課税の判断基準は、その財産に相続財産性があるか否か、そして評価を行うことができるか否かである。取引慣行の有無が課税の判断基準であってはならない。無論前提として、取引慣行がないから客観的交換価値がわからず、評価を行えないということはありえないため、その問題は本稿では省略する。その他にも、借地権に対する相続税課税には問題が存在する。例えば、評価額が零となる財産の問題である。使用借権（地代を支払わずに、土地を使用する権利）と借地権（地代を支払い、土地を使用する権利）は、通達によれば相続税評価額が零となるケースがある。土地を無償で使用する権利は、無償で使用できるわけであるから本来支払わなければならない地代相当額の権利を借主は得ており、有償で使用する権利は、土地に対する権利として地主に対抗できる権利である。よって、どちらも権利として借主は経済的利益という恩恵を受けており、どちらも相続税が課税されない財産であるということには疑問が生じるところである。

本稿の目的は、借地権に関する上記様々な問題点が、相続税課税の見地から問題がないのか、そして問題があるとするならば、解決策としてどのような措置を講じることが考えられるのかを検討していくことである。

## 二、各章の構成

第一章では、借地権の定義及び歴史について概観する。借地権の定義は借地借家法及び各種税金でその内容が異なることから、本稿で問題としている相続税法上の借地権を認識しておく必要がある。また歴史に関しても、借地権に対する相続税課税の変遷を理解するために触れておく。

第二章では、借地権の相続財産性について検討していく。

第一節では、借地権と使用借権を比較検討する。まず使用借権は、無償で土地を使用収益する権利が存在することから全く資産性がないとは言えない。しかしながら、使用借権そのものについては民法上及び過去の判例の中でその相続財産性を否定している。これを受け、使用貸借通達の中で使用借権の相続税評価額は零とされている。確かに使用借権を無償敷地利用権と使用収益権に分けて考えた際、無償敷地利用権に課税評価はなく、相続税が課税されないとされることは理解できるものの使用収益権は相続財産性を有しているため改善が必要と思われる。なお、借地権は無償敷地利用権であり当然に使用収益権を有しているため、使用借権と比較した場合、相続財産性を有するという結論となる。

また、第二節では借地権と借家権を比較する。借家権は賃借権であるから、当然にその相続財産性は認められている。しかしながら、借地権同様、取引慣行のない借家権は通達で評価額は零とされている。借家権は一身専属権であるという説もあり、一身専属権が認められれば相続財産性はないことは言うまでもないが、現状、借家権は一身専属

権には該当しない。よって借地権、借家権ともに賃借権としての権利でいうならば相続財産性を有する。しかしながら、通達上取引慣行がない場合は相続税が課税されない財産となる。この点は非常に問題の残るところである。

また、第三、四節では自然発生借地権や、無償返還の届出を提出した場合の借地権といった、特殊なケースの借地権の相続財産性について検討する。結論から言えば、これらの借地権も当然に相続財産性を有するのであるから、当然に相続財産に含めるべきである。

第三章では、借地権の評価方法について検証する。

第一節において、財産評価基本通達に基づく評価の概要と問題点を述べていく。財産評価基本通達は、判例上も慣行上も財産評価において重要な位置にあり、当通達に基づく評価は妥当性を持っているとされている。しかしながら、借地権評価に関しては、借地権割合の問題や相当の地代通達との混同といった問題が内在している。これらの問題をクリアすることが借地権課税を正しく行う一つの到達点となると思われる。

第二節では、相当の地代通達に基づく評価について検証する。現在のこの評価方法の立ち位置は、財産評価基本通達の特例的存在である。これは判例上も述べられており、今後この評価方法が主体となることは考えにくい。特例を考える上では、原則である財産評価基本通達をしっかりと整備しておく必要がある。

## 二、結論

本稿の結論としては、第二章で述べてきたように借地権は相続財産性を有する財産であることから、借地権に対して相続税を課税すべきであると考えられる。その地域の現状等を踏まえ、借地権の課税を杓子定規に議論することは危険であることは十分に理解できる。しかし、取引慣行という不明確な要素をもって借地権に対して相続税の課税を行う、

行わないという判断を納税者にさせるべきでない。そして、第三章で述べたように、借地権の評価は土地同様、財産評価基本通達をベースとすべきである。そのためにも、第一に財産評価基本通達二七の「取引慣行を有しない」以下の文言を削除し、すべての借地権を課税対象とするべきである。これにより相続財産性を有する借地権に課税が行われないという問題は解決される。そして、第二に相当の地代通達による借地権評価を改め、財産評価基本通達に一本化すべきである。これにより、通達間の混同が防げる。最後に借地権割合を実地調査し、地域ごとの割合を正確に算出すべきである。これらがすべて可能となれば、借地権に相続税を課税する際の問題は解決されるのではないだろうか。

## 消費税の軽減税率導入に伴うインボイス方式の問題点

鈴木 智 枝

### 【問題意識】

わが国の消費税は一九八九年に施行され、施行当時の税率は三%であったが、一九九七年に「福祉の充実」という名目のもと、五%（内地方消費税一%）に引き上げられ現在に至っている。

しかし、二〇一三年一〇月の閣議により、二〇一四年四月に八%（内地方消費税一・七%）への引き上げが決定し、さらに二〇一五年には一〇%（内地方消費税二・二%）と段階的に税率の引き上げが予定されている。予定通りに税率が二桁になった際には、消費税の逆進性の問題を考慮し、生活必需品については軽減税率の採用を視野に入れた議論が進んでいる。

今後、現在の五%という単一税率から軽減税率を採用した複数税率へ移行することによりインボイス方式の採用は不可避になるのではないかと考える。

わが国では、一九八九年の導入時には取引慣行や納税義務者の事務負担に配慮するという政治的な観点から、EU

で使用されているインボイス方式は採用せず、帳簿上の記載等に基づいて仕入税額を控除する帳簿方式が採用された。しかし、信頼性の点で疑問があるとされ、一九九七年四月からは帳簿方式の要件に加え、帳簿及び請求書等の保存を義務付ける請求書等保存方式に変更した経緯がある。

すでに軽減税率を導入しているEUでは、仕入税額を確認する書類としてのインボイスは商取引慣行として定着しているが、インボイス方式というシステムが万全であるかは懐疑的である。また、軽減税率自体も数多くの問題を内包している。

そこで、わが国の消費税制度とEU型付加価値税制度における軽減税率とインボイス方式の現況を踏まえて、わが国における軽減税率の導入の是非、および導入された場合におけるインボイス方式採用の問題点とその効果についての考察を行う。

## 【各章の構成】

第一章では、わが国の消費税制度について説明する。まず、歴代政権の悲願ともいわれた成立の経緯と今日までの標準税率の変動について述べ、なぜ、わが国の消費税には、帳簿方式、事業者免税点制度、簡易課税制度といった本来の付加価値税の理論とは相容れないものが存在し、制度上の問題となっているのか。また、わが国に先駆けて付加価値税が導入されているEUで採用されているインボイス方式ではなく、帳簿方式を採用したのか。その経緯や問題点について分析し検討する。

第二章では、EU型付加価値税制度について検討する。EU型付加価値税制度とわが国の消費税制度の大きな違いは、①課税の対象となる物品・サービスによって軽減税率を設けることができる②インボイス方式による仕入税額控

除を行う、ことにある。EUにおける軽減税率、インボイス方式についての分析を行い、第三章、第四章の足がかりとする。

第三章では、わが国の軽減税率導入の是非について検討する。消費税率が予定通り二桁となる一〇％に引き上げられたとして、現状のように単一税率とするのか。単一税率は簡索性、中立性に則しているが、租税公平主義における垂直的公平についての問題を包摂している。一方第二章で述べたEUのように軽減税率を導入して複数税率とすれば、消費税の弱点である逆進性の問題は緩和されるが、簡索性、中立性に反することになる。また、仮に軽減税率が導入された場合の、その適用範囲や当然生じる逆進性の問題についても考察する。

第四章では、インボイス方式の採用について検討する。軽減税率が導入された場合にはインボイス方式の採用は避けられないと考える。しかし、その固有の欠陥に加え導入にあたっては抵抗があると予想される。現行の消費税制度に与えるインボイス方式採用の問題点を分析し、インボイス方式が採用された場合の効果について述べる。

#### 【結論】

わが国の消費税は単一税率を用いることで、簡索性、中立性に優れたものである。だが、世論の強い逆風のもとで導入にこぎつけたため、制度上にその不満を緩和するいくつかの措置が採られてきた。仕入税額控除の方法としてインボイス方式ではなく帳簿方式を採用したのも無論その一つであると考ええる。

軽減税率の導入は、標準税率が二桁を超えるとその導入は不可避だと考えるが、その適用範囲については不透明なものになってはならない。その適用範囲については最小限に限定されるべきだと考える。

インボイス方式の採用については基本的に賛成である。ただし、全く新しいインボイス方式や制度的に疲弊したE

U型インボイス方式をそのまま採用するには否定的である。わが国の請求書等保存方式は成熟してきているため、まずは経過措置として請求書等への税額記載を税額控除の要件とすることなどにより、段階的にインボイスを導入する方が良いのではないかと考える。

現在の請求書等保存方式からインボイス方式への切り替えを経ることによって、わが国の消費税制度は将来においてより透明性の高いものになると確信する。

## 事業承継における取引相場のない株式の評価方法のあり方

前 田 修

### 【問題意識】

現在、我が国において普通法人(企業組合及び医療法人を除く。)として存在している数は平成二三年度国税庁統計年報によると二、五四九、八二七社あり、そのうち金融市場に上場している会社は、平成二五年七月末現在で僅か約三、六〇〇社に満たない数である。つまり、我が国の企業のうち大部分が金融市場において取引相場の存在しない中小零細企業ということになる。言い換えると、大企業ではなくこれらの取引相場も存在しないような中小零細企業が日本経済の大部分を支えていると言っても過言ではない。そうになると、これらの中小零細企業が、健全に事業を続けていけることが我が国の経済、財政面でも極めて重要であることになる。しかし、所有と経営が分離していない中小零細企業にとって事業承継という場面において、経営者であり会社所有者の主たる財産となる「取引相場のない株式」の承継に際して、後継者(親族に限定するものではない)による自社株式の買い取りや相続等における税負担が、事業承継を円滑に進めるうえで大きな障害の一つになっている現状が存在する。

それは現在、相続税・贈与税の課税の場面だけでなく所得税・法人税の課税の場面においても一定の条件を付すことで準用が認められている財産評価基本通達（以下、「評価通達」という。）の理念が個別財産を清算価値として評価し課税するというものであるのに対し、企業の永続性を前提としている「事業承継」もしくは「企業承継」という概念とは相容れないためである。そのため、税務対策として事業承継に際して通常健全な企業行為としては考えられない大幅な損失を故意に創出するというような行為等が株式評価を下げるという目的のために行われている。このような行為は、企業の体力を奪うだけでなく、我が国の経済にとっても大きな損失となるため、早急に解消すべき問題と思われる。このような取引相場のない株式の評価方法が抱える問題の解決策として、現行の評価通達において示されている取引相場のない株式の評価方法以外に事業承継を前提とした場合の評価方法としてどのようなものが望まれるかを提言することが本稿の目的である。

さらに言えることとして、平成二七年一月一日以降発生する相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税から基礎控除が現行に比し四割減となり、大幅に相続税の納税義務者が増加することとなる。事業承継の円滑化として事業承継税制の拡充は図られているが、評価の面では現在の評価方法が抱える問題は依然解消されていない。そのため現在用意されている三つの評価方法、つまり類似業種比準方式、純資産価額方式、配当還元方式以外の評価方法を評価通達に導入することについて検討することは、更なる円滑な事業承継推進という喫緊の課題に対する回答として意義があるのではないだろうか。

## 【各章の構成】

本稿では、第一章において「中小零細企業の事業承継上の問題等」を「中小企業白書」等のデータをもとに明らか

にする。

次に第二章では、まず「取引相場のない株式」の評価方法として株式評価実務、つまり会社法や企業会計の世界においてどのような評価方法が存在するのか、またどのような評価方法が主流を占めているのかを第一―三節において紹介する。次に第四節において、会社法及び民法の問題としての裁判（非訟事件）において取引相場のない株式の評価額の算出を裁判所が行わなければならない場合があるが、そのような際に上記で紹介した評価方法が採用されているかを検証し、そのなかに評価通達に導入できる評価方法の存否等を論じたい。

第三章では、評価通達について具体的に観ていく。まず第一節として評価通達が定める取引相場のない株式評価法（評価通達一七八―一八九―七）が、評価に際してどのように問題を生じさせ、また現在までに改善されてきたか、そしてどのような問題が未だ解消されずに残っているのかを歴史の変遷を整理するとともに現行評価通達を概観する。第二節では、評価通達の抱える問題が焦点となっている判例分析を行うことにより新たな評価方法の導入の必要性を示したい。その際取りあげる裁判例として、まず最高裁第三小法廷平成一七年一月八日判決においては、所得税法において純資産評価方式で評価し譲渡する場合の法人税額等相当額の控除の妥当性等について論じることにより、当該控除の意味合いについて論じたい。次に東京高裁平成二五年二月二八日判決においては、株式保有特定会社の判定基準の妥当性を論じることにより、現行評価通達における評価額が各税法における時価解釈をうまく示しているかを論じたい。第三節では事業承継税制として平成二一年度税制改正で創設され、平成二五年度税制改正において適用要件が大幅に緩和された「取引相場のない株式に係る相続税・贈与税の納税猶予制度」を中心に概観し、また、他国における同様の規定と比較することにより、事業承継税制として十分なもののかを検証したい。

最後に第四章では、前章以上において明らかにした現行評価通達の評価方法が抱える事業承継の際に生じる問題の解決策として「収益還元方式」を現行の併用方式の一要素として一定割合加味する評価方法を提言し根拠を述べたい。

その場合において、課税の公平性の観点から評価通達としての性格を鑑みたとき、本併用方式の導入について、どのような条件等を付すべきかまた、本評価方式で使用する計算要素についてどのような数値を使用することが望ましいかを示す。さらに租税法法律主義の観点から現在の通達行政についての対応策も、同時に提言できればと思っている。

#### 【結論】

本稿において、事業承継を前提とした場合に取引相場のない株式の評価方法として、「収益還元方式」を現行評価通達で採用されている併用方式の一要素として新たに導入し、評価方法の充実を図ることを提言する。それは、事業承継を行った場合、後継者が新たな経営者となったことにより、信用力の低下、新規事業への活発な投資等による収益性が低下することが考えられる。このようなリスクが多分にあるにも関わらず、現在の評価通達の評価方法では、先代の経営成果のみが評価額に影響し、高額な評価額になってしまいうからである。そのような問題を解消する方法として、収益還元方式の要素を評価方法に導入することにより、上記のようなリスクを評価額に反映することによって、評価額を下げ、事業承継を円滑に進めるのである。仮に当該方式による評価額が、現行方式による評価額を超過する場合には、当該評価方式を適用せずに現行方式による等の納税者が有利選択できることが必要と考えている。また、収益還元方式という以上は、個々の会社ごとに資本還元率等を算出すべきではあるが、評価通達の性格を鑑みた場合、客観性及び恣意性の排除を担保できるものを適用すべきと考えている。

## 法人税法第二二条二項に関する一考察

井 上 明日香

### 問題意識

法人税法第二二条二項は「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」と規定している。この無償の取引から収益が生ずるのはどのような場合に興味をもったのがきっかけである。法人税法第二二条二項についての学説及び判例を研究し、どのように解釈され今後どのようにすべきかについて考えたい。

### 各章の構成

第一章で、企業会計と法人税法の関係を取り上げた。企業会計と租税会計の税務計算との差違を明らかにし法人税

法が負担の公平に主眼を置いて一般に公正妥当と認められる会計基準により成り立っていることを確認する。第二章において、法人税法第二二条二項の解釈に関する学説及び判例を取り上げ、法人税法第二二条二項を各学説がどう解釈しているかについて調べた。さらにどのような事例が法人税法第二二条二項に規定する取引（無償取引）に当たるかについて検証した。第三章において、最近の法人税法第二二条二項の解釈についての判例であるオウブンシャホルディング事件について研究した。この事件においては最高裁判所は関連会社への資産価値の移転が法人税法第二二条二項に規定する「無償による資産の譲渡」に該当するかが争点となっていたが、「この資産価値の移転は、上告人において意図し、アスカファンド社において了解したところが実現したものである」ということができるから、法人税法第二二条二項にいう取引に当たるといふべきである。」と判示した。この事件を中心に法人税法第二二条二項の解釈について検討した。第四章で、法人税法第二二条二項と租税法律主義及び公平負担原則の関係についての検討を行った。その結果、法人税法第二二条二項は課税負担の公平をはかるために規定されたものと考えるのが妥当であるという考えに至った。

### まとめ

法人税法第二二条二項は課税負担の公平をはかるための確認的規定と解するのが妥当と考える。租税法律主義及び公平負担原則は無視できないが、課税は経済実態に沿ったものであるべきで、法人税法第二二条二項において、存在しない利益を存在するものと擬制するものではなく、存在する利益を認識すべきであると考えられるからである。営利法人において、無償の取引は、租税負担の軽減を意図される場合が多い。関係会社間において、赤字の法人に利益の出ている法人から無償で資産の譲渡を行った場合、資産を譲渡した法人では譲渡損失が計上され、資産を譲渡された法

人では受贈益が計上される。そのため、関係会社二社間で考えれば、総額の税負担が減少することになる。したがって、法人の無償取引に対する限り、課税の問題は租税回避と分けて考えることのできない問題である。現在の規定を前提とする限り、法人税法第二二条二項において確認の規定と解するのが妥当と考えるが、将来的には法人税法第二二条二項については、適用の可否を考えて立法することが望まれる。なぜなら、判例でみてきたように現在は法人税法第二二条二項を創設的規定とみることが一般的になつてゐる。そのため、法人税法第二二条二項において、無償取引から利益が生ずると擬制すると考える説がとられている。したがつて、課税の公平性を考えるならば、無償取引の適用範囲を明確化すべきと考える。そこで、法人税法第二二条二項をケースごとに分けて立法することが望まれる。

## 相続税法に規定する物納制度に関する一考察

河 内 義 治

### 【問題意識】

相続税は、他の国税と同様に金銭で一時に納付することが原則であるが、相続税が財産課税であり、その相続財産の六割から七割が土地などの不動産によって占められ、極めて流動性の低い相続財産に対して課税されていることから、相続税に限っては物納が認められている。すなわち、物納は、特定の場合においてのみ認められる租税の支払形態であるということが出来る。しかし、その法的性格については、過去の判例においても、明らかにされているとはいい難い。

そこで、本論文では、物納の法的性格を明らかにしたいと考え、法的性格の類似する民法上の代物弁済を研究し、物納と比較していく。また、契約説には、別の視点から物納と法的性格が類似する学説として、公法上の更改説も存在していることから、民法上の更改を研究し、公法上の更改説と物納との関係を検討していく。

## 【論文の構成】

第一章においては、相続税の機能を述べ、その上で租税において認められている納付方法を述べる。この際、相続税法に特有の物納制度について制度上の手続等について述べていく。また、本論文のテーマである「物納の法的性格」が類似するといわれる、民法上の代物弁済及び更改について、それぞれの性格を明らかにしていく。

第二章では、物納の法的性格について述べている判例として、所有権確認等請求事件について考察する。原審では、物納は民法上の代物弁済類似の公法上の契約であるとし、税務官庁の物納許可により物納契約が成立したことにより、物納物件の所有権は国に移転することになるが、租税債権は右物件の権利移転の對抗要件を具備した時に消滅するとしている。本件事例における租税債権については、原告の承認により一旦時効中断が成立しているが、一〇余年経過後の登記当時には租税債権は消滅時効が完成し、不動産所有権は原告に復帰していたと判断して、原告の請求を認容している。最高裁判決では、物納の法的性格について具体的に明示をしていないが、その内容から、公法上の代物弁済説に依っていると考えられている。

第三章では、代物弁済の法的性格に関して主張されている学説について述べていく。なお、本章で述べる学説のうち、物納の法的性格としては、論理的に行政処分説が有力と考えられている。

第四章及び第五章において、第三章で明らかにした学説をもとに、物納と代物弁済及び更改制度について比較考察し、その上で、最終的な結論として「公法上の代物弁済的性格を有する行政処分説」を主張したいと考えている。

## 【結論】

物納の法的性格として、「行政処分」と「公法上の契約説」が存在する。公法上の契約は、さらに、「公法上の代物弁済契約説」と「公法上の更改説」に分かれる。各説については本文において明らかにしていくが、公法上の代物弁済契約説では、「納税者および税務官庁の意思に合致する」ことを根拠としており、昭和二年政令第一〇九号（財産税法等）による物納に因る不動産登記の特例に関する政令）の規定を、この意思の合致として主張している。しかし、物納の許可を契約とみなして考えることになるため、物納の法的性格になじみにくいと考えている。

更改説の欠点として、物納の許可の撤回や取消があったときに、すでに消滅した租税債務や金銭債務たる租税債務が、どのような理由によって復活するのか、合理的な根拠が示されていないことが挙げられる。

物納物件の所有権の移転の時期については、對抗要件が充足した時であるとして行政処分説と更改説が一致しており、これらと代物弁済説では相違している。物納の許可を受けた物の租税債務の基礎となる租税債務の消滅時期については、行政処分説、更改説で一致しており、物納許可にかかる租税債務の消滅時期は、物納物件の所有権が第三者に対する對抗要件充足の時であり、それまでは物納の許可後も、租税債務そのものは存続するといえる。

今回引用した最高裁判所が物納や物納許可について、物納の法的性格を明示せずに、判断を下しており、その性格は未だ明らかにされたとはいえない。最高裁判所では明示をしていないが、最高裁判所は、二審判決において物納や物納許可の性格を、「代物弁済に類似する一種の公法上の契約」と判断したことを黙示的に踏襲したと考えることもできる。相続税法に規定する物納も、物納許可後は、昭和二年政令一〇九号によって、国はいつでも単独で所有権移転登記を行えることから、租税債務も物納許可の時に消滅するといえそうであるが、物納が代物弁済であるか否かはふれていないため、その性格を明らかにしているとは言えない。そのため、その性格の論議は決着がついていると

言えない。

個人的には行政処分説が最も物納の性格としてふさわしいように考えているが、行政処分説では、物納の許可がなされたにも拘らず、物納財産の引渡がなく、物納の許可が取消されるような場合には、どのような根拠をもって金銭債務の復活がなされるかが明らかになっていない。さらに金銭債務である租税債務と物の債務である租税債務の関係上、内容的に公法上の代物弁済的性格を持つていることは否定することはできないと考えており、「公法上の代物弁済的性格を有する行政処分説」が適当と考え本論文において論じていくこととしている。

## 相続税財産に対する取得時効と更正の請求についての一考察

神 崎 登史輔

### 【問題意識】

後発的自由による更生の請求の基である国税通則法二三条二項一号において規定される「判決」は、どのような判決であっても該当するというわけではないということが大阪高等裁判所平成一四年七月二五日判決から判示された。これについて国税通則法二三条二項一号における「判決」に該当する判決とはどのようなものなのか考察を行い、「判決」に該当するとされた国税不服審判所平成一四年一〇月二日判決と対比させることにより、「判決」に該当するか否かの要件である課税標準等又は税額等の計算の基礎の「事実」という違いを学生から考察し、権利の得喪による課税発生時点から学説の分析を行なうことで、国税通則法二三条二項一号に規定される「判決」を明確なものとしていく。

## 【各章の構成】

はじめに、神戸地方裁判所平成一四年二月二日を学習する中で、納税者側は土地の喪失と相続財産に対する課税という二重の経済的損失が起きてしまうことから、納税者側の負担が大きすぎるのではないかと考え、なぜ後発的自由による更生の請求ができないのか疑問を感じた。しかしながら神戸地裁判決及び控訴審判決を分析し、同様な事件である国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁判をもって比べることから判決・裁決は妥当なものであることが解ってきた。このことから、国税通則法二三条二項一号に規定される「判決」についての分析を行っていくことにした。

次に、国税通則法二三条二項一号に規定される「判決」とは、課税標準等又は税額等の計算の基礎の「事実」が異なっていたとする判決のみを指すと判示されていることから、この「事実」が、権利の得喪による課税発生時点の違いが大きく関係してることが解る。このため第一章において学説の考察を最高裁昭和六一年三月一七日判決から権利の得喪による課税発生時点につき、いわゆる停止条件説が採用されたことを踏まえた上で各学説について分析を行う。また、「占有開始日」、「時効の成立」、「時効の援用」、「判決確定日」といった一連の時間の流れの中で、権利の得喪による課税発生時点がどの時点を指すのかを分析していく。

第二章においては、更生の請求の沿革に触れ、更生の請求の趣旨を考察することにより、通常の新生の請求と、後発的事由による更生の請求の違いを述べていく。また、国税通則法二三条二項一号にいう「判決」に該当するために、課税標準等又は税額等の計算の基礎の「事実」が異なっていなければならず、異なった「事実」を学説の一つである停止条件説から、援用を基準とした時効の完成が相続より前に完成したか、相続後に完成したかを比べることにより「判決」に該当するための要件を分析していく。

そして第三章では神戸地裁判決、国税不服審判所判決を検証する。神戸地裁及び控訴審において訴外裁判が異なる

「事実」に該当しないこと、つまり時効の完成という事実は、相続開始後に新たに生じた事実であり、ここでいう「判決」には該当しないとされることを説明する。次に国税不服審判所裁決において、相続財産に係る相続開始前における取得時効の完成は、取得という「事実」が判決により後発的に確定したのであり国税通則法二三条二項一号にいう「判決」に当たることを述べ、両事件についての分析を行っていく。

以上の点を踏まえたまとめとして、最多説である停止条件説により、時効の援用を基準として、時効の完成時点が相続開始の後にくるならば国税通則法二三条二項一号に規定する「判決」には該当せず後発的事由による更生の請求は認められない。また、時効の援用を基準として、時効の完成時点が相続開始の前にくるならば国税通則法二三条二項一号に規定する「判決」には該当し後発的事由による更生の請求が認められることになることを導き出す。

#### 【結論】

最高裁昭和六一年三月一七日判決、学説の最多説でもある停止条件説が導き出されたことから、課税標準等又は税額等の計算の基礎の「事実」である権利の得喪による課税発生時点は援用基準となり、援用を行うことにより時効の完成時点になることから、時効の完成時点が相続開始よりも後であった場合には、別訴判決は相続開始後に新たに生じた事実を明らかにしたものであり、課税の計算の基礎となった「事実」には異なることが無いために国税通則法二三条二項一号の「判決」には該当しない。時効の完成時点が相続開始よりも前であった場合には、別訴判決は相続開始前に生じていた事実を明らかにしたものであるため、課税の計算の基礎となった「事実」が異なり、国税通則法二三条二項一号の「判決」には該当することになることから、国税通則法二三条二項一号の「判決」の範囲が明らかになった。

## 一時所得における「その収入を得るために支出した金額」の一考察

近 藤 大 貴

### 【問題意識】

最高裁判所第二小法廷平成二四年一月一三日判決において、会社が支払った養老保険契約に係る満期保険金を当該会社の代表らが受け取った場合において、上記満期保険金に係る当該代表者らの一時所得の金額の計算上、上記保険料のうち当該会社における保険料として損金経理された部分が所得税法三四条二項にいう「その収入を得るために支出した金額」に当たらないと判断した。簡潔にまとめると、法人で損金経理処理された保険料が満期保険金に係る当該代表者らが支払っていない保険料は一時所得の金額の計算上、「その収入を得るために支出した金額」に当たらないというものである。いわゆる二重課税は認めないというものであった。これだけを見ると社会通念上当たり前とも言える判決であるが、一審、二審の判決は法令の文言を重視し、「その収入を得るために支出した金額」として認める判断をしたのである。

養老保険に係る保険料の規定は法人税基本通達九一三一四があるが、法人税基本通達九一三一四(三)に死亡保険

金の受取人が被保険者の遺族で、生存保険金の受取人が会社である規定があり、本件に関しては解積を逆手にとった。このような特殊な養老保険契約を直接の適用対象とした所得税法令の規定や、所得税基本通達等の定めはなく、本訴訟が起ころるまで、解積を逆手に取られるケースや課税の取扱いについて検討を加えた文献もなかったようである。

そこで、争点になった所得税法三四条二項、所得税法施行令一八三条二項、所得税基本通達三四―四について考察していくことにしたい。

## 【各章の構成】

本論文においては「その収入を得るために支出した金額」の具体的内容を整理し、問題を考察していくため、第一章では一時所得の意義及び沿革、課税方法について説明している。ここでは、ギャンブルに投じた費用は、それでもうけがあった限りにおいて「必要経費」としての性質をもつが、それは本当に担税力が低いのかとの疑問を持ちつつも、一時所得の二分の一のみが課税の対象という他の所得に比べても大幅な税率の引き下げとなるため、納税者と課税庁における所得区分を巡る争いが生じやすい問題があるとしている。

第二章では、「その収入を得るために支出した金額」の意義、必要経費との異同について説明している。ここでは、第一章で掲げたギャンブルについてギャンブル等の支出は、それによって収入が得られたときにはその控除項目としての意味をもつが、その支出は同時にギャンブルを楽しむための支出つまり一種の消費支出としての側面があり、その支出はそれが、収入を生んだ場合に限って控除を認めるという建前をとっていると結論づけた。また「その収入を得るために支出した金額」が書かれている所得税法三四条二項と必要経費について書かれている所得税法三七条一項について検討し、「その収入を得るために支出した金額」とは、事業所得や不動産所得における「必要経費」よりも狭

い概念になると考えることができる。

第三章では、第一章でも述べたが、一時所得における「その収入を得るために支出した金額」について争われた判例を取り上げている。ここでは、納税者側と課税庁が所得税法令、基本通達を巡った双方の主張を整理している。一審、二審判決では、文言を重視した解釈を掲げた納税者側に軍配が上がることとなった。しかし、最高裁においては課税庁側が逆転した。

最後に第四章では、第三章で取りあげた判例の争点となった①所得税法三四条二項②所得税法施行令一八三条二項③所得税基本通達三四―四を改めて納税者側と課税庁側の主張を踏まえ考察することにした。

#### 【結論】

一時所得における「その収入を得るために支出した金額」とは、所得税法三四条二項に規定されている。しかし、その文言からはその範囲をはっきりと限定することはできないものであった。また第一章第二節で述べたように一時所得においては二分の一のみが課税の対象という他の所得と比べても大幅な税率の引き下げとなり、当然一時所得であることが納税者にとって有益であるため、所得区分の見解を巡って争いやすいが、本判例も然りであった。通達の逆解釈をしつつ合法的な節税スキームを用い、法人で損金経理処理された保険料が満期保険金に係る当該代表者らが支払っていない保険料は一時所得の金額の計算上、「その収入を得るために支出した金額」に当たるとして争ったが、それは結果として法律の文言の曖昧さが浮き彫りとなる形になってしまった。

本判例を受けてと思われるが、平成二三年度税制改正大綱において、所得税基本通達三四―四が改正された。この改正によって、第四章第三節でも述べたが、生命保険契約等に基づく一時金に係る一時所得の計算する上での控除さ

れる保険料に関しては、今回のような節税スキームを防ぐことができることとなった。しかし本改正はあくまで保険料に関する個別的な限定であり、一時所得の控除項目である「その収入を得るために支出した金額」は明確にされていない。このことから「その収入を得るために支出した金額」の対象の範囲を明確にし、納税者にも理解しやすいようにすることは租税法主義（課税要件明確主義）の観点からも必要であり、一時所得の控除項目である「その収入を得るために支出した金額」にも当てはめるべきだと考える。

## 固定資産税における一般山林の評価体系に関する一考察

坂 下 庸 平

### 【問題意識】

固定資産税は、原則として賦課期日における固定資産の価格に、地方団体の条例で定める税率を乗じて決定される。ここで重要となる点は、その課税標準となる固定資産の価格の評価であり、その「適正な時価」をどのように捉えていくかということである。税負担の適正化や公的評価の信頼性を向上させることから、これらには十分な検討が行わなければならない。

この「適正な時価」を導くための指針として、地方税法は、総務大臣に固定資産評価基準を定めさせ、市町村長はこの固定資産評価基準に基づき、価格を決定することとなっている。

しかしながら、とくに、固定資産税の一般山林の評価に関しては、現行の評価体系を前提とするだけでは、「適正な時価」を十分に捉えるべく評価体系といえるかどうか疑問を感じざるを得ないところである。

この評価における問題は、長年に渡る林業の不振であり、それに伴う山林需要の低迷、さらに地方団体の諸事情が

考えられる。地方団体は、このような厳しい制約の中で、一般山林の評価を行わなければならない。

そこで、現行の地方税法や固定資産評価基準を基本としながらも、より一層、地方団体が法の予定する一般山林の「適正な時価」を導くために、固定資産税の「評価の基準」について検証し、各段階における具体的な一般山林の評価に係る諸問題や提案を分析しつつ、地方団体が目指すべき固定資産税における一般山林の評価体系について考察していくこととしたい。

## 【各章の構成】

本稿においては、固定資産評価（土地）における基本的な論点を整理しながら、一般山林の評価に係る諸問題を考察していくため、第一章においては、その前提となる固定資産（土地）評価の枠組みについて、地方税法における固定資産評価に関する規定と一般山林の評価の概略を説明している。

第二章では、固定資産税における主要な論点である「適正な時価」について論じている。ここでは、固定資産税の性格論を展開し、判例や学説（収益税説・財産税説）から「適正な時価」を財産税に立脚する「客観的な交換価値」と結論づけながらも、より「適正な時価」を指向すべく適切な立法政策について考察し、固定資産評価基準（宅地）の経過措置における評価プロセスを具体的に検討している。

第三章では、固定資産税の「評価の基準」を取り上げ、固定資産評価基準については、判例分析や有力説から、法的拘束力を有すると判断しながら、地方団体の実情を反映した評価が必要とされている場合には、条例に基づく自主評価権の行使が有効になると提言し、併せて「評価の基準」の策定過程における民主性の補完と合理性についても言及している。

第四章では、一般山林の評価に係る課題について、現行の固定資産評価基準に立ち戻りながら、具体的な考察を行っている。ここでは、青梅市固定資産評価審査委員会決定取消請求事件を取り上げ、標準山林の評点数の付設に焦点を絞り、判例分析を通じながら、提示平均価額の問題や課税処分の謙抑性についても検討している。

最後に、一般山林の適切な評価体系の試みを論じている第五章では、本来あるべき一般山林の「適正な時価」を指向するため、一般山林の評価に係る適切な措置として、一般山林の新たな評価方法（鑑定評価に準ずる方法）及び「比率表を活用した山林の評価手法」について説明し、併せて、弾力的な「評価の基準」の重要性、固定資産評価基準と地方団体による自主的な「評価の基準」の相互補完関係について論じている。

## 【結論】

一般山林の評価については、未成熟な評価を是正し、税負担の適正化と公的評価の信頼性を確保するため、地方団体に對して一段とその理論づけが要求されている。

一般山林の「適正な時価」については、宅地における「適正な時価」の論争やその際の経過措置等から、広義において収益性を内在する「客観的な交換価値」としたうえで、この「適正な時価」を指向すべく立法措置の具体的な内容を一般山林の新たな評価方法における「鑑定評価に準ずる方法」の枠組みで導き出そうとしている。

さらに、固定資産評価基準の法的拘束力と地方団体の自主評価権との関連から、「鑑定評価に準ずる方法」と「比率表を活用した山林の評価手法」の諸事項については、一般山林の地域の実情を適切に反映させる必要があるため、地方団体の自主的な「評価の基準」に組み入れ、民主性の補完と合理性に基づいた弾力的な「評価の基準」を構築すべきであると主張している。

このように、一般山林を評価するうえで、厳しい条件を課せられている地方団体が、賦課課税である固定資産税の特性を踏まえながら、一般山林の「適正な時価」を求めるべく評価体系を導くためには、このような説明力のある適切な評価方法の適用とそれをより実行可能とする弾力的な「評価の基準」の構築を実践していかなければならないと結論づけている。

## 財産分与に係る譲渡所得課税に関する一考察

撰 津 和 宏

### 問題意識

現行の租税法上において、夫婦が離婚したことにより財産分与として不動産を分与した場合には、分与者に対して譲渡所得税が課税される。このような取扱いが確立するきっかけとなったのは、昭和五〇年五月二七日最高裁判決においてであった。その後、所得税基本通達三三一の四が発遣され現行実務の基礎的考案として定着している。しかし、平成三年三月一四日東京高裁判決の論旨の中で財産分与を不動産で行った場合において、「少なくとも通常の一般人にとっては、財産分与によって譲渡所得が発生するとの理解は必ずしも容易ではないといわざるを得ない」という指摘があった。確かに実際に収入を得ていない分与者からしてみれば課税されることについて疑問に思うことは仕方のないようにも思える。したがって、一般の人に理解しにくい財産分与に対する譲渡所得課税の妥当性を民法、税法の両方の立場から概観し検討していく。

## 各章の構成

本稿ではまず、財産分与に対する譲渡所得課税の問題と深くかかわる夫婦財産の帰属を明らかにするため民法上の夫婦財産制の意義を確認し、法定財産制の中の別産制に焦点を当てることとした。その沿革を概観すると、改正民法により別産制は夫婦の平等を実現したとされた。しかし、それと同時に純粋別産制の考え方は、形式的平等であって実質的平等を達成できていないといわれた。学説を検討することによって、多くの学者が夫婦財産制の下で妻の家庭への貢献を評価するよう試み、財産のうち妻の協力を得て取得したものは、夫婦の実質的共有財産とすることで実質的平等を図ろうとする見解を確認した。

第二章において財産分与の法的性質について確認した。民法七六八条の立法説明として財産分与は清算、扶養、賠償（慰謝料）の三要素を含むものとされた。学説上は、大枠としてその三要素をすべて含む包括説と、三要素のうち賠償（慰謝料）を除くとする限定説があり、それぞれの根拠について考察した。この両方の意見について折衷的な立場をとった判例をみてみたが、そのいずれにしても財産分与の法的性質の中心は夫婦財産の清算であることが確認できた。

第三章において譲渡所得課税の構造を明らかにした。所得税法三三条一項における譲渡所得とは、キャピタルゲインであり、そのキャピタルゲインに対して課税することを譲渡所得課税の本質としている。この考え方は前記最高裁判決の判旨においても同様に指摘している。併せて「資産の譲渡とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうものと解すべきである。」として、増加益清算説に立つ見解を示している。財産分与に対する課税理論は、前記最高裁判決が示すように分与義務者は分与義務の消滅という経済的利益を享受するため財産分与は所得税法三三条一項における「資産の譲渡」に該当し、財産分与を有償譲渡として譲渡所得課税を肯定している。しかし、財

産分与の対象資産を不動産と金銭に分けて考えるとその論理に矛盾が生じた。

第四章においては前記最高裁判決の三つの論点について検討する。まず、所得税法三三条一項にいう資産の譲渡に無償譲渡を含めて考えるのか否かである。次に、財産分与は有償譲渡か無償譲渡かという点である。最後に、財産分与は資産の譲渡にあたる資産の移転があったといえるかという点である。この三点について最高裁判決に賛成する見解、反対する見解の両学説を検討し、現行課税の問題点を明らかにした。その結果、財産分与の法的性質を考慮し、「清算」の要素に該当する部分については課税するべきではないという結論に達した。

## 結論

本稿は、離婚に伴う財産分与に対して譲渡所得課税を行うことが明確な論拠に基づくものであるかを確認するため民法、税法の両方の立場から概観し検討を行ってきた。この検討の結果、民法における財産分与の法的性質のうち最も強調されるべき清算という性質を税法においては特に重要視されていないと考えられる。つまり、財産分与の法的性質を区分することなく包括的に譲渡所得課税の対象となると論じられている。この考え方は判例で確立されており、課税庁も同様の立場である。

夫婦関係の解消を考えた場合において、贈与、相続については税務上、配偶者の寄与・貢献を考慮し、配偶者控除や、相続税額の軽減措置が講じられているが、財産分与については分与者に対して何ら課税上考慮されていないと同時に分与を受ける者にとっても実質的平等が図られていない。このことについて、アメリカと同様に、財産分与に対する譲渡所得課税について繰延べを行うとする考え方がある。つまり、分与を受ける者は、分与財産を取得価額で引き継ぎ、分与した者には全く課税が行われなくとするものである。しかしこの考え方では、離婚後に分与を受けた者

がその財産を譲渡した時まで含めて実質的平等を考慮しなければならない。したがって筆者は、離婚時にその実質的平等が図られるよう、民法上の財産分与の法的性質を考慮した立法的解決を望む。例えば、「清算」の金額のみを算定して、それについては譲渡所得税を課さないために、全体の課税標準額からその額を控除するような制度を望む。

## 退職所得の該当性の判断

酒 井 美 幸

### 【問題意識】

現在の退職所得に対する課税の優遇制度の基礎となる制度ができた昭和の半ばの時代背景と現代の時代背景とでは大きく異なるにもかかわらず、昭和半ば考え方が今もなお裁判における判決において基礎となっているという現状がある。

昭和半ばといえば、終身雇用制度が主流で定年まで同じ会社で勤めあげるのが一般的であった時代である。しかし、現代においては終身雇用制度が崩れつつある中、若年者の退職、短期間での退職が多くなってきた。

そのような時代背景、社会背景が違っているのに、裁判所が同じ考え方で退職所得に対し判断を下すことについて疑問を感じているため、昭和半ばの判例の中身を研究し、退職所得のあり方を現代の時代背景を踏まえて再検討を行うこととした。

## 【各章の構成】

第一章においては、退職所得に関する類似する代表的な二つの事件を下級審から最高裁の判例を通じ検討する。その事件のひとつは昭和五八年九月九日最高裁判決「五年退職金事件」、もうひとつは昭和五八年一月六日最高裁判決「一〇年退職金事件」である。両事件における最高裁の判断としては「退職規定に短期定年制が規定されていたとしても退職の事実がない以上は退職として認められないので退職金として支給された金員は退職金には該当しない」というものである。下級審ではふたつの事件の判断が分かれており、両者を比較検討する。

第二章においては、退職所得の意義と題し、退職所得の沿革、法律の内容等を確認する。

第三章においては、近年の退職の状況について統計を基に検討をする。「民間の事業所における平均勤務年数」「年齢別離職者数」「離職理由別離職者数」などである。第一章で紹介した最高裁判決の時代背景と現代の時代背景とでは退職所得の意味・位置付けが異なっていることを統計から導き出していく。

最後に今後の退職所得についてどのようにあるべきかについて自分の考えを述べる。

## 【結論】

昭和の半ばと現代とでは時代背景が大きく違うため、退職所得についてもその当時の考え方を引き継ぐのではなく、新たな考え方が必要だと考えるし、同様の見解もある。

また、退職所得を特別に優遇することにより、国と納税者間の争いや租税回避行為が行われているという現状を踏まえ、特別に優遇する措置をなくし、「退職所得額から退職所得控除額を控除した額に二分の一を乗じたものに税率を

乗じて税額を算出」する計算の方法から、「退職所得額から退職所得控除額を控除した額に税率を乗じて税額を求める」計算方法への修正を提案する。このように退職所得に対しては、通常の所得の計算方式に改め、租税公平主義の観点から過剰な優遇をなくすべきではないかと考える。

## 所得税法五六条の適用要件についての一考察

— 妻税理士事件を中心として —

古 川 幸 夫

### 【問題意識】

所得税法において、居住者と生計を一にする配偶者その他の親族が居住者の営む事業から対価の支払いを受けた場合には、その対価の額は、その居住者の当該事業に係る必要経費には算入しないとして、所得税法五六条に規定している。この規定は、昭和二五年のシャープ税制により設けられた規定であり個人単位課税を導入した際に特例として規定されたもので、家族間の意図的な税負担の軽減を防止するために設けられた規定である。

しかし、この規定が制定され六〇年余が経過していることから、家族関係や個人事業の形態も変化している。その中で、現在の家族関係、個人事業の形態になお形式的に所得税法五六条の適用をするのは不合理ではないだろうか。本稿では、所得税法五六条について争われた「妻税理士事件」を中心として、所得税法五六条の解釈、その適用要件及び問題点等について考察したい。

## 【各章の構成】

第一章では、妻税理士事件の考察をする前に、まず所得税法五六条の概略を説明し、適用要件の第一要件「生計を一にする」について通達や過去の判例、学説を基にどう判断されてきたのかを述べていく。第二章の判例分析において必要な前提を説明する。なお、適用要件には、第二要件「従事したことその他の事由」があるがこれについては第三章で解釈する。

次に第二章では、本稿の中心となる「妻税理士事件」について判例を分析し、所得税法五六条の適用について検討する。

納税者側は、「従事したことその他の事由」の意義について、独立した事業を営む配偶者との間の契約関係に基づく役務の提供に対する対価については、所得税法五六条の適用はなく、経費として認められるべきであると主張し、それに対し、課税庁側は「従事したことその他の事由」は限定的に解釈される根拠はなく、「生計を一にする」という要件を満たす場合は必要経費に算入しないと主張した。

ここでは、伝統的解釈と限定的解釈の二つの方面からの解釈があるが、所得税法五六条の適用の解釈としてはどちらも適正なのか学説を通じ検討していく。さらに所得税法五六条の立法経緯・趣旨から適用範囲について考察する。

第三章では、所得税法五六条の適用要件の第二要件「事業に従事したことその他の事由」についての解釈を検討していく。ここでは、「妻税理士事件」での地裁、高裁の判断を基に、意義について述べていき、その中で、現在の夫婦・家族間の在り方も踏まえ、第二要件を限定的に解釈する手法による考え方を述べていく。

そして最後に、現在の社会情勢にあった所得税法五六条の適用の在り方を述べる。

## 【結論】

本稿では、所得税法五六条の適用要件を「妻税理士事件」の判断を基に考察してきた。

そもそも、所得税法五六条は、個人事業者がその所得を恣意的に家族に分散して不当に税負担の軽減を図るおそれが生じ、また、適正な対価の認定を行うことも実際上困難であることから、要領のよい納税者に対する租税回避行為の防止のために設けられたものである。制定当初では、上記理由により必要経費に算入しないのは合理性があると考えられたが、制定から六〇年余経過した現代においては、女性の社会進出が進み、独立して事業を営む者も増えてきた、その場合にまで、独立した事業者が親族に支払った妥当と認められる対価までもが必要経費に算入しないとされるのは、不合理であると考えられる。

この場合、所得税法五六条が適用されるには適用要件を二つとも認められる場合に限ると考える。「妻税理士事件」において考えるに、「生計を一にする」という第一要件は認められるが、独立した事業者であるため「従事したことその他の事由」という第二要件については該当しないと考え、所得税法五六条の適用はなく、所得税法五六条の解釈は限定的に行うべきである。とはいえ、このような場合でも親族間において対価の額に恣意性が入る可能性があるのは事実であり、その点については、納税者に役務の内容・対価の額の妥当性の証明を義務付ければ解決できるのではないかと考える。

このように、所得税法五六条の適用は伝統的な解釈をするのではなく、納税者の個々の事情を考慮して、適用要件の二つを満たした場合に適用を認めるとし、現代社会に合わせた解釈を行っていくべきであると考ええる。

## 成年後見制度に対する一考察

吉 元 伸 一

本稿は、平成一二(二〇〇〇)年に改正された成年後見制度について検討するものである。改正から一二年が経過したが、その改正の要素の点とさらに今後どのような点を改善していくかを検討する。改正には、賛成の立場をとるが、問題点も多いのでまず旧法との比較をする。

第一章では、禁治産・準禁治産の制度の内容および問題点について述べる。

まず、第一節では、特に禁治産者制度の鑑定医・鑑定費用の問題を検討した。本人にとって重要な事項であるので敢えて取り上げたものである。

禁治産者では、(一)実質的要件は、比較的解りやすいので問題ないと考える。

(二)形式的要件の申立の要件を充たしていても敢えて申立をしない理由は、本人の生活上、家族が面倒をみていて別に支障がなく敢えて世間に知られてまで申立をする必要がないからである。ところが、本人にある程度の資産がある場合には申立をする場合が多い。

家族が面倒をみているうちは、問題は少ないがその家族が亡くなった場合に本人の保護を誰がするのかという問題

が発生する。まさに、ここに禁治産宣告の必要があるにも拘らず、禁治産宣告がなされていない者がいることが問題である。

そこで、社会全体で禁治産者を保護する制度の確立が急がれた。

第二節では、準禁治産者制度の内容を検討した。

宣告の要件（１）実質的要件と（２）形式的要件が準禁治産者を判断する上で実際上は重要な機能を果たす。心神耗弱者は、その言動等が健常者とさほど変わらない者も多く、鑑定が非常に難しい。ここで、問題なのは（３）宣告の必然性に関する判例は、心神耗弱と鑑定した者については、程度の如何を問わず宣告をなすべきとしている（大判大一一・八・四民集一卷四八八頁）点である。医師の鑑定基準によっては、心神耗弱の状態にない者でも本人の財産を掌握しようとする親族の紛争に巻き込まれ準禁治産者にされてしまう危険性がある。私は、（１）実質的要件と（２）形式的要件が備わっていれば、「必ず宣告をしなければならない」とされているのには反対である。その理由として、（１）実質的要件では医師の鑑定によってはバラつきがあること、医師が申立人と懇意で申立人に有利な鑑定をする可能性のあること。（２）形式的要件では、申立人が親族の場合、本人の財産を掌握するために申立する可能性があることから反対である。

第二節で特に重要と考えるのが、４の保佐人である。

旧一二条に掲げる重要な財産上の法律行為は保佐人の同意を要件とする。ここでは、準禁治産者がどのような行為しかできないかについて述べる。このことが、新制度になり保佐と補助の制度の違いを生み出したと考える。

特に第四節の禁治産・準禁治産の問題点では、いかに、利用者が利用しにくかったかについて触れる。このことが、新しい成年後見制度の改正へと繋がっていったと言っても過言ではない。そして、３の関連判例では、現行法枠組みの中で、裁判官はいかに禁治産者を保護する判決を下したかについて述べる。

第二章では、成年後見制度改正の背景およびその経緯について述べる。

改正法には、旧法にはなかった①自己決定の尊重、②現有能力の活用、③ノーマライゼーションの基本理念がある。そこで、何故にこの基本理念が生まれたかの理由について取り上げた。

第三章では、成年後見制度の概要について述べる。

第一節の法定後見制度については、旧法にもあったが新しい法定後見制度には、補助の新設により旧法の準禁治の对象とならなかった者も対象となった。

さらに、旧法では、制限されていた日用品等の購入に関する取消権を適応除外した点についても触れる。

第二節の成年後見人等の選任では、旧法では存在した配偶者法定後見制度の廃止について述べる。さらに複数成年後見人等の制度の導入と法人成年後見人制度の明文化は、いずれも、旧法では存在しなかった制度であるが、課題もある。その課題を取り上げる。

そして、身上配慮義務等に関する規定の創設では、旧法では存在しなかった身上配慮の面での被成年後見人等の保護について述べる。

第三節では、保佐人・補助人にも代理権・取消権が付与された点について述べる。

特に、第三者後見人は今後の成年後見制度を支えていく上で重要な制度であると考え取り上げたものである。

第四章任意後見制度は、旧法では存在しなかった制度である。

本人の意思で選択できる委任契約であり、自己決定の尊重の観点から創設された。

第一節任意後見制度の方式の一契約の方式では、必ず公正証書によってしなければならない、としているがその理由について検討する。

第二節任意後見監督人の選任、8の任意後見契約の利用形態には、(i)移行方、(ii)即効型、(iii)将来型がある

が特に (ii) 即効型で問題が起り得る。本人の判断能力が十分でなくても任意後見契約を締結できる点である。これを、利用して本人の機嫌を取り、財産を掌握しようとする者に利用されかねない。よって、私は (ii) 即効型には反対である。私は、(iii) 将来型に賛成である。その理由としては、今は十分な判断能力があり任意後見の必要性はないが、もし将来に自己の判断能力が低下した時点で任意後見人による保護を受けられる点である。もしもの時に備えた法律上の保険に加入しているように思える。

9 の知的障害者・精神障害者等の「親なき後」の保護と任意後見制度では、障害をかかえた親が障害者と一家心中をする事件を今も時折、テレビ・新聞等で耳にするが一人で考えこまずに、第三者（市役所・福祉事務所等）に相談することも重要である。それから、この制度自体は知っていても内容までは知らない人もまだまだ多い。そこで、国および市町村による啓発活動も大事である。地域の温かい目（見守り）も重要である。この制度が社会に熟知（利用）されればこのような悲惨な事件は防げる。

18 の関連判例二、三では、第三者後見人に重要性を知る意味で敢えて取り上げた。

以上、本稿では改正された成年後見制度には概ね賛成の立場であるが、今後まだまだ改善の必要性があり今後の動向を注意深く見守る必要性がある。

## 心神喪失者等医療観察法と精神保健福祉法における 入院決定と医療の必要性

牟 田 真 美

### I、はじめに

平成一七(二〇〇五)年五月一七日に施行された、心神喪失等の状態で重大な他害行為を行った者の医療及び観察に関する法律(以下、「医療観察法」という。)は、心神喪失等の状態で重大な他害行為(殺人・放火・障害・強盗・強姦・強制わいせつ)を行った対象者に対し、その適切な処遇を決定するための手続等を定めることにより、継続的かつ適切な医療並びにこれに伴う同様の再発の防止を図り、その社会復帰を促進することを目的としている。重大な他害行為を行った対象者が精神障害による入院治療の必要性があれば、医療観察法四二条一項一号の入院決定の処遇を受けるのか、それとも精神保健及び精神障害者福祉に関する法律(以下「精神保健福祉法」という。)二九条一項による措置入院で治療が満たさせるのであれば、医療観察法による入院決定でなくともよいのか、入院治療の正当性と医療の必要性について最高裁平成一九年七月二五日判決をもとに考えた。

## II、問題点の整理と考察

医療観察法と精神保健福祉法の措置入院をめぐる判例を概観すると、医療観察法の入院決定の処遇を受けた事案は「精神症状が活発に出現している」、精神疾患の「病識の乏しさ」、「家族の支援が希薄」等の共通点がある。

次に、対象者と医療者の治療契約関係から、精神保健福祉法による措置入院は、行政措置であり、都道府県知事が対象者に代わって医療の申込みを行う（代理説）が、医療契約の開始には、対象者と医療者の治療の説明、対象者の医療の申込み、医療者の承諾から医療契約は成立する。しかし、契約の成立から終了の流れを概観したときに、対象者が起こした対象行為の治療に対して明確な履行がなく、退院後も対象者の治療アドヒアランスに委ねるところがある。行政による措置であるため、できる限りの強制を用いることがないように短期間の入院か、入院形態を換えての治療を行うことになる。一方、医療観察法による入院決定の処遇は司法が関わる強制入院である。強制ではあるが、治療を開始するために対象者と医療者間には医療契約は成立し、一八ヵ月にわたる治療プログラムが実施される。医師、看護師、精神保健福祉士等の多職種チームが専門的にかかわり、対象者の適切な医療の確保、他害行為の問題を認識し自ら防止できる力を高めるとともに、被害者に対する共感性を養うことを目標に治療を行う。また、治療を行う中で、他害行為と向き合った対象者が自傷の可能性もあり、命を守ることも最大の目標である。医療観察法の目的にあるように「継続的かつ適切な医療の提供」と「社会復帰」を掲げ、退院後最大三年間は地域生活のフォローにあたる。このような治療と支援の履行について、医療観察法は請負契約性の要素がある契約であることが分かった。

精神医療における強制入院の正当性は、ポリスパワーとパレンス・パトリエの二つの思想が示されてきた。ポリスパワーとは、国家には精神障害者の他害行為を防止する権限があり、裁判所の審理及び判断で厳格な権利を定めた考えである。パレンス・パトリエは、精神障害者は自分のことを配慮する能力が十分になく、自分で医療を受ける自己

決定ができないので、国がその親代わりになって精神障害者に医療を受けさせることを意味し、医療者に医療的裁量を認めて、医療介入の要件を法規制しないものであった。精神医療は地域医療中心の生活モデルと変化する中、保健福祉法の措置入院は医療者の裁量を認めたメディカル・モデルの立場をとった。一方、医療観察法は裁判所が入院決定の処遇を決めるリーガル・モデルの立場をとり、他害行為を行った対象者の入院処遇には二つのモデルが存在することになる。強制医療の正当性を考える上で、保安処分は否定的な立場をとる町野は憲法一四条の「法の下の平等」に根拠をおいている。また、池原は障害者権利条約からインクルージョンの考え方をもとに「障害がある人、ない人」とのノーマライゼーションを踏まえて否定的な意見を述べる。しかし、藤吉はノヴァコスキーやロクシンの「優越的利益の原則」をもとに行為者の責任が限定されていなければならないほど、行為者に長期にわたる治療的な働きかけが要求されることを示した。予防拘禁としての保安処分は許されるものではないが、限られた要件のもと絶対に保安処分が許されないものであろうかと、保安処分に肯定的な意見をもつ。

重大な他害行為を行ったことで、被害者・被害者家族の存在や対象者が暮らす地域住民が存在し、これらの人々の陰性感情や社会的利益の除外視はできない。また、一般市民の感情や利益を守るためにも、対象者が一八カ月の治療プログラムを受け、地域生活で再犯に至ることがないように、入院期間が限定され、治療プログラムの明確な目的をもった請負契約性の要素がある医療観察法の入院決定をすることが望ましいと考えた。よって、医療観察法による入院決定の処遇を受けるに至った最高裁平成一九年七月二五日の決定を支持する。

## 法人の人権に関する学説と判例

池 田 隼 人

本論文では、法人の人権というテーマについて私が学習してきた知識を生かし、法人の人権に関する代表的な判例としてしばしば取り上げられる八幡製鉄政治献金事件、国労広島地本事件、南九州税理士会政治献金事件、群馬司法書士会事件について法人に人権の享有主体性は認められるのか、また認められるとしてもいかなる種類や範囲の人権を享有できるのか、そしてその享有できる人権は構成員の人権との関係でどのような限界をもつと解すべきか等の重要な論点について現在の学説・判例の状況を整理し、私なりの研究成果を示すことを目的とする。

これらを論ずるうえでまず第二章においてそもそも何故法人の人権享有主体性につき議論されるかを述べる。日本国憲法は第三章において「国民」の権利義務を規定している。この「国民の」という文言からわかるようにそもそも、人権享有主体として挙げられるのはまずもって国民すなわち自然人なのである。またそもそも人権は一八世紀の古典的な人権思想においては、第一次的には自然人である個人自由の領域を公権力の侵害から保護する事を目的として宣言され、保障されたものである。とするならば、人権の享有主体性としては、自然人に認めるにとどめ、団体にこれを認める必要はないとも言えるため法人の人権享有主体が論議されることになる。

このような問題に対して学説は法人に人権の享有主体性を否定する見解と肯定する見解とに分かれる。肯定する見解の中でも肯定する根拠につき法人と自然人の結びつきに求める見解（自然人還元型）と法人それ自体の役割の実体を求める見解（社会実在型）とに分かれる。私は法人が自然人同様社会的実体を有し現代社会の中で重要な構成要素となっていることに鑑み、その根拠を現代社会における法人それ自体の役割の実体を求める立場が妥当と考える。

次にこのような問題が論ぜられた代表的な判例として会社の政治献金が問題となった八幡製鉄政治献金事件を取りあげる。この事件は会社が政治献金することは定款所定の事業目的の範囲外の行為であるから商法二六六条一項五号にいう「法令又ハ定款ニ違反スル行為」に当たり、かつ、商法二五四条の二に定める取締役の忠実義務に違反するとして、会社の被った損害を賠償せよとの請求を行ったというものである。第一審では当該取締役の行った政治献金行為は営利を目的とする会社には許されない非営利的行為であって、会社の目的の範囲外の行為であるとし、違法とした。これに対して会社側が控訴したところ、第二審では政治献金は会社の目的の範囲であるとし、最高裁でも「憲法第三章に定める国民の権利および義務の各条項は、性質上可能なかぎり、内国の法人にも適用されるものと解すべきであるから、会社は、自然人たる国民と同様、国や政党の特定の政策を支持、推進しまたは反対するなどの政治的行為をなす自由を有するのである」と述べて会社の政治献金に対し肯定的な立場を述べた。

第三章では法人に人権の享有主体性が認められるとしてもいかなる種類や範囲の人権を享有できるのか、そしてその享有できる人権は構成員の人権との関係でどのような限界をもつと解すべきかという問題の具体的例としてあげられる労働組合による他の組合の闘争支援・公職選挙の候補者支援などのための臨時組合費の徴収が問題になった国労広島地本事件、会員の税理士法改正運動のための政治資金の納入義務が問題となった南九州税理士会政治献金事件、被災した他の司法書士会に寄付するための特別負担金を徴収する旨の總會決議の効力が問題となった群馬司法書士会事件などについてまとめていく。まず国労広島地本事件について最高裁は、当該法人が政治活動を行うこと自体は可

能とし、それが労働組合の人権の範囲に属することは認めしたが、労働組合の政治的決定を組合員には強制できないとして、労働組合の政治活動の自由という人権には、構成員の政治的思想自由という人権との関係で限界があるとしたのである。次に南九州税理士会政治献金事件については最高裁は税理士会が政治団体に対して金員の寄付をすることは、たとい税理士に係る法令の制定改廃に関する要求を実現するためであっても、税理士会の目的の範囲外の行為といわざるを得ないとして、特別会費徴収の決議を無効と判示した。この双方の判例はどちらとも強制加入団体であることに着目し、法人の活動は構成員の思想信条の自由によって限界づけられる。との結論をとっている。

最後に群馬司法書士会事件についてみると「司法書士会が強制加入団体であることを考慮しても、本件負担金の徴収は、会員の政治的又は宗教的立場や思想信条の自由を害するものではない」として会員の協力義務を認め、上告を棄却した。この事件では前の二つの事件とは逆に構成員の思想信条の自由の侵害の主張が退けられているが、それはおそらく計画された司法書士会の活動に政治性が少なかったためであると思われる。

## 簡易課税制度における問題点

石 水 優 太

### 【問題意識】

今日、消費税の増税が日々議論され、マスコミによる報道からも世論の増税に肯定的な姿勢を示す声も多く聞かれるようになってきた。

このように現在では国民に完全に定着しているといえる消費税だが、消費税は導入以前から反対論が根強かった。そのため、その導入をスムーズに行うため等の理由から、中小事業者（導入時には基準期間の売上高が五億円以下というほとんどの事業者）を優遇する制度として簡易課税制度が創設された。しかし、そのあまりの適用事業者の多さと「益税」の問題（消費者が負担した消費税相当額の一部が国に納付されず事業者手元に残ることとなるという問題）から、消費者からの批判が多く、その不合理を是正する改正を重ねてきた。しかし、簡易課税制度の問題点がすべて解消されたわけではなく、改正を重ねることによって新たな問題点が生まれているとも考えられる。

そのため、簡易課税制度の問題点を分析するとともに、その問題点を解消する方策についても検討を行った。

## 【各章の構成】

### 第一章 簡易課税制度の概要

簡易課税制度の意義と創設から現在までの改正の経緯を示している。

消費税の納付税額は、売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を控除した残額として算出される。しかし、この仕入れに係る消費税額の計算が煩雑であるため、一定の中小事業者については選択によって売上げに係る消費税額の一定割合を仕入税額とみなすことができる。この方式を、簡易課税制度と呼ぶ。

簡易課税制度は、消費税の導入をスムーズに行うため等の理由から、中小事業者を優遇する制度として創設された。しかし、そのあまりの適用法人の多さと「益税」の理不尽さから、消費者からの批判が多く、平成三年、平成六年、平成一五年と段階的に、適用事業者の縮減とみなし仕入率の引き下げと細分化を目的とする改正が行われてきた。

### 第二章 簡易課税制度の問題点

簡易課税制度の問題点を三つの視点から考察した。

第一に「益税」の問題である。簡易課税制度により発生する「益税」の金額は、数次の改正を重ねたことにより創設当初に比べはるかに縮小されたといえるが、依然として多くの事業者に「益税」が生じるものである。簡易課税制度は、本則計算との選択適用が可能であるため、両方の税額を計算して比較した場合に簡易課税制度が有利になる事業者は、ほとんどの場合に「益税」が生じていると考えられる。

第二に事業区分の問題である。現行の簡易課税制度においては、消費税額の決定を大きく左右するみなし仕入率は、五つの事業区分ごとにそれぞれ仕入率が与えられており、事業者の営む事業が五つの事業区分のどれに該当するか

ついても消費税額の決定に大きく影響する。しかし、その事業区分について不明確な部分も多く見られ、条文だけでは判断できない事業もある。事業区分の困難性について、判例を基に考察した。

第三に計算の複雑化の問題である。簡易課税制度創設当初においては、事業区分は原則と卸売業の二つの区分であり、その計算は非常に単純なものであった。しかし、事業区分が五つに改正されてからは、事業区分の分類の困難性からも、その計算ははるかに難解なものとなっている。その他、届出書の事前提出制度のような手続上の問題もある。

### 第三章 簡易課税制度の改善

消費税が完全に国民に認知され、その重要性は今後ますます高まることが考えられる現在においては、簡易課税制度は廃止すべきであると考ええる。

しかしながら、現行の消費税の制度においては、仕入税額控除の本則計算を行うためには帳簿及び請求書等の保存が義務付けられており、小規模な事業者にとっては大きな事務負担となることは否めない。そのため、簡易課税制度から原則計算へ完全に移行することにも問題があるといえる。

このことから結論として、簡易課税制度を存続したまま上記の問題点を解消するための改善点を挙げたい。

#### 【結論】

「益税」の問題については、多くの事業者にとって実額による仕入率と同じかそれ以上となる程度までみなし仕入率を引き下げる必要があると考える。これにより、事業者にとって簡易課税制度の誘因は本来の事務負担の軽減のみとなる。そのため、簡易課税制度を適用できる事業者であっても、金額的に有利な原則計算を選択する事業者が増え、

更なる簡易課税制度の縮小や廃止への移行もスムーズになるだろう。

次に、事業区分の問題については、事業区分はあくまで計算の便宜上の区分であり、それぞれの事業の実態を考慮したものではないという意味でも、現在明記されていない日本標準産業分類による基準を条文に明記する必要があると考える。

最後に、計算の複雑化等の問題については、みなし仕入率の特例計算を廃止する必要があると考える。

## 法人税法第二二条二項における無償取引に関する一考察

— オウブンシヤホールディングス事件を通して —

入 江 顕 光

### 【問題意識】

法人税法第二二条は法人税の課税標準である所得の金額を定める規定である。

法人税法第二二条二項は益金の額に算入する金額について定めている。この規定の「無償による資産の譲渡・・・その他の取引」は、対価を伴わない取引（無償取引）からも益金に算入すべき収益が生ずることを意味する。法人税法は企業会計と共存しつつ、企業会計には無い独自の所得概念が確立されている。法人税法第二二条二項の無償取引からの益金の算入は、法人税法と企業会計と所得概念の違いが認識できる規定である。

法人税法第二二条二項の無償取引から益金の額に算入すべき収益が生ずる根拠を明らかにし、確認的規定は又は創設的規定であるかを検討し、無償取引に該当する要件について考える。

日本国憲法において租税法主義が宣明されている租税法上に特段の否認規定がない場合は租税回避行為として否認をすることはできない。法人税法第二二条二項における無償取引の適用範囲を明らかにしなければ、納税者の予見

可能性は保たれず、租税法律主義の観点より問題がある。

有利発行による第三者割当増資に対する法人税法第二二条二項の適用の有無が争点となっているオウブンシャホールディングス事件は、第一審判決では有利発行増資の法律上の当事者ではない発行会社の株主であるオウブンシャホールディングス社に課税関係は生じないとして、法人税法第二二条二項の適用を否定したが、控訴審では適用を肯定する判断を下した。最高裁判決及び差戻後控訴審判決は、控訴審判決を支持し、発行会社株式は移転していないが、その持株割合の減少を譲渡収益として課税する判断をした。オウブンシャホールディングス事件における一連の取引は合法的に行われている。しかし、高度な租税回避行為といえる。

租税法律主義と租税公平主義を踏まえて、法人税法第二二条二項の無償取引の適用の可否及び適用範囲を検討し、結論が分かれたオウブンシャホールディングス事件を考察する。

## 【各章の構成】

第一章はオウブンシャホールディングス事件の概要と問題の所在を明らかにし、第一審判決、控訴審判決、最高裁判決、差戻後控訴審判決について法人税法第二二条二項の適用についての判断の違いについて見ることとする。

第二章は法人税法第二二条二項の無償取引について考察し、無償取引から益金が算入される根拠について明らかにする。租税公平主義の観点から法人税法第二二条二項は創設的規定であり、無償取引に該当する要件は、私法上の取引概念に該当することと取引の目的物に対する管理支配権を有することであると考える。

第三章は取り上げたオウブンシャホールディングス事件について、第二章での法人税法第二二条二項の無償取引の考察を踏まえて、再度検討した。

そして、最後に法人税法第二二条二項の解釈及び今後の課題について分析した。

### 【結論】

法をもって想定されるすべての租税回避行為を具体的に列挙してすべての租税回避に規制をかけることは不可能である。法に明文された否認規定が存在しない場合は租税法律主義に基づき、法的安定性・納税者の予見可能性の確保するため否認はできない。よって、立法による否認規定の制定及び課税要件の整備による対応をするべきであると考へる。

租税回避の一般的否認規定が設けられたとしても、節税と租税回避の区分を明確にすることは困難であり、納税者と課税庁との見解の対立は避けられないであろう。

法人税法第二二条二項の無償取引の規定は創設的規定であり、一定の要件を満たせば租税回避否認規定であると考へる。適用範囲の拡大解釈による租税回避否認が認められれば、課税庁としては、非常に汎用性のある規定の解釈となる。反対にこのような解釈論が正当化されないとすれば、課税行政庁としては、課税が私法上の取引の後追いにならざるを得ないという性質上、租税回避が明らかであると認められる場合にも課税することができず、立法による対応がなされるまでは現状を放置せざるを得ないという事態が生じる可能性がある。租税法律主義により法律に基づいた課税を行うことが、課税を正当化する根拠となる。法が予定しない取引にまで法人税法第二二条二項の無償取引の適用の可否及び適用範囲の解釈・適用を拡大することは望ましくないと考へる。

法人税法第二二条二項の無償取引を明確に判断しなければ、一般的否認規定とされる可能性は否定できない。租税法律主義の観点より法的安定性・納税者の予見可能性を保つためにも法人税法第二二条二項の無償取引の適用範囲を

明確にする判断が求められる。

## 所得税法における保証債務の特例の一考察

川 原 拓 也

### 【問題意識】

企業が経営を行っていく上で代表者等が連帯保証人となり、個人で所有する不動産を担保に供することが多くある。しかし、主債務者である企業が倒産等の事由で債務不履行となった場合には、その代表者等は担保不動産を処分して、主債務者に代わり債務を弁済しなければならないこととなる。そこで、求償権が行使できない金額を限度に課税しないと規定しているのが所得税法六四条二項「保証債務を履行するため資産の譲渡があつた場合において、その履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないこととなつた金額を前項に規定する回収することができなくなつた金額とみなして、同項の適用をする」である。しかし、本条項は譲渡所得課税の特例規定であるため、課税側は適用要件を厳格に捉える傾向があり納税者との争いが多く見られる。

本稿では、昨今の景気悪化に伴う倒産件数や企業再生の増加を踏まえ、本特例の適用の可否について予測可能性を十分に確保した上で、立法趣旨を十分に効果あるものとするためにも、充足することを求められている実体要件を判

例から考察し、保証債務の履行と課税の関係を明らかにしていく。そして、それらの過程の中で本特例のあるべき姿を考察することを目的とする。

### 【各章の構成】

第一章では、所得税法六四条二項の課税問題を論ずるに当たり理解が必要不可欠である立法経緯と立法趣旨について考察をしている。立法趣旨については、判例及び学説ともに担税力に即応した公平な課税を実現するための救済規定であると考えられる。そして本特例の条文解釈と事実認定との間で問題になっている点は①保証債務の履行の有無②保証債務の履行のために資産を譲渡したかどうか③求償権行使不能の判定、に大別されるため、それぞれ個別に判例等をもとに検討している。

第二章では、要件の第一としての保証債務の履行について検討をしている。本特例における保証債務とは民法からの借用概念と考えられるが、その範囲について検討をしている。主債務者に資力がないため求償権の行使不能であることを知っていたにも関わらず保証した場合には、最初から主債務者に対する贈与又は債務の引き受けと実質的に考えられ本特例の適用はないと解される。また、債務者が保証人と保証契約を締結した後借換えを行った場合、債務の借換えに係る保証債務の同一性を当初の保証債務締結時の債務の範囲で認めていることについての妥当性を検討している。

第三章では、要件の第二として「資産の譲渡」と「保証債務の履行」との間に必要とされる因果関係について考察を行っている。課税実務において保証債務の履行は多種多様であり、時間的逆転や原資不一致が生じる。保証債務の履行を借入金で行い、後に資産の譲渡を行いその譲渡代金をもって借入金の返済に充てたときについては本特例の適

用が認められている（所得税基本通達六四条五項）。一方で保証人が自己の預金で保証債務を履行し、その後土地を譲渡しその譲渡代金をもって預金を補充した場合については、本特例の適用が認められないとされている（国税庁質疑応答事例）。これらはどのような理論に基づいているのかを検討している。

第四章では、要件の第三として、主債務者に対して有する求償権行使不能の判断について考察を行っている。会社更生法や民事再生法の決定などは求償権行使不能の判断が容易である。しかし、基本通達における「債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その貸金等の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対して債務免除額を書面により通知したこと。」との場合は、法律上は主債務者に対する求償権を放棄する旨の書面通知だけで法律上の求償権は消滅するが、それだけでは本特例の適用要件は満たさず、同時に「債務超過の状態が相当期間継続」という事実認定が必要となる。そのため、適用の可否について予測可能性に問題があり、実務上は法人が解散等をしなければ適用できないとの認識が一般的となっていた。しかし、平成一四年個別通達により、主たる債務者が解散に至っていない場合であっても、代表者等の求償権は一定の要件を満たすことにより求償権行使不能として所得税法六四条二項の適用が受けられることとなっている。これは、求償権行使不能の判断基準が従前より明確化した点では意義があるといえる。このように本特例における求償権の行使不能とはいかなる場合が該当するのかを検討している。

#### 【結論】

本特例は、主債務者である法人が解散しない場合でも求償権行使不能となる場合を認めた平成一四年個別通達や、弁済期到来前での資産譲渡を認めたま地裁判決を機に、適用要件が明確化され、それまでの厳格な解釈から客

観性あるいは経済性を優先させた判断基準へと移行していると考えられる。これには昨今の景気悪化に伴う企業再生を円滑にするという政策的観点が見える。しかし、借入金で保証債務を履行した場合と預貯金で保証債務を履行した場合の取り扱いが異なるなど課税の公平性からは一部疑問が感じられる。私見では保証債務の特例にかかる一連の解積は、立法趣旨である担税力の喪失に対する救済規定であることを踏まえ、実質的かつ客観的に保証債務の履行に伴い譲渡所得の経済的利益を得ていない場合であれば租税法の枠内で本特例の適用を認めるべきであるとの結論に達した。また、適用の可否についての予測可能性や課税公平主義の面から問題が生じないためにも、できる限り法令による規定がされることが望ましいと思われる。

## 役員退職給与に関する一考察

―相当であると認められる金額の判断基準について―

古 賀 由 憲

会社の役員に退職金を支給しようとした場合、いくら支給するかは、会社の「役員退職金規定」があれば、その規定に基づき株主総会の決議を得て決定、支給される。しかし、その支給額に法人税法に規定する「不相当に高額」な部分の金額があると、その金額は、過大役員退職給与として、法人税法上、損金の額に算入されないことになる。では、この「不相当に高額」な部分の金額とは、いくらなのだろうか。

法人税法では、退職した役員に支給する退職金について、法人税法三四条二項により「内国法人がその役員に対して支給する給与の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」こととされている。この不相当に高額な部分の金額については、法人税法施行令七〇条二号により「内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与の額が、当該役員の内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」と規定されている。

つまり、法人税法では、「不相当に高額な金額」は、損金不算入であるとし「不相当に高額な金額」とは、「従事期間、退職の事情、同種規模類似法人の役員退職給与の支給状況等に照らし相当であると認められる金額を超える部分の金額」として適正支給額を超える部分だと規定はされているが、適正支給額の具体的な数値及び数値を計算する方法は、明らかにされていないように思える。

役員退職給与の算定について、功績倍率法、一年当たり平均額法等の方法があるが、実務において一般的には功績倍率法が多く使用されている。この功績倍率法は、「最終報酬月額×勤続年数×功績倍率」の算式により適正な役員退職給与を算定する方法である。

この功績倍率法は、実務においては、多く用いられてはいるが、法人税法には、このような規定は一切されていない。また、功績倍率法を採用する場合でも、一年当たり平均額法を採用する場合でも、適正な役員退職金を算定する際に、比較法人をどのような基準により選定すべきかが重要な要因である。つまり、この比較法人が合理的に選定されなければ、適正に役員退職給与の相当性を判断することが不可能となる。

この比較法人の選定について札幌地方裁判所 平成一一年一二月一〇日判決において原告である納税者は「平均功績倍率算定の対象となる類似法人は通常納税者の競争相手であり、納税者がその資料を入手することはまず不可能といつてよい。ましてやそれらの平均値を申告前に知るということは非現実的な話である。しかも、比較対象になる類似法人の抽出方法によって変動するのであり、抽出されたサンプル自体の正確性が要求されるが、この点につき納税者側に反証の可能性は事実上存在しない。」と納税者自ら適正な役員退職給与の算定をする限界を述べている。

このように、法人が実際に役員退職金を支給しようとする場合、課税庁の所有するほどのデータを手に入れることは可能なのだろうか、また、仮にデータを手に入れたとしても退職役員の功績はどれほどのものなのか、数値、金額にして算定することは、明確な基準もなく、非常に困難であり、戸惑う作業である。

法人税法は、「申告納税方式」を採用している。「申告納税方式」とは、納税者自ら課税標準及び税額を確定し、納税者のする申告により納付する税額を確定することを原則とする方式である。すなわち、納税者自らが、法人税法に定める課税要件に適合する事実を把握し、法律を適用し、税額を算出し、税額算出に係る事項を記載した納税申告書を法定申告期限までに税務署長に提出しなければならない。

このように「申告納税方式」を採用している法人税については、どのような計算方法で、税金を課税するというようなことが法律に明確に定められていなければ、納税者は、税金を自ら計算することが出来なくなる。役員退職給与についていえば、「不相当に高額」という不確定概念は、租税法主義の具体的内容の一つである課税要件明確主義に反しているのではないかと疑問であり、検証を行うことにした。

## 役員等の横領があつた場合の税務上の取扱いに関する一考察

—横領による利得の給与認定を中心に—

武 田 隆太郎

### 〔問題意識〕

法人が事業活動を行っている役員又は使用人等による横領や背任行為等の不法行為により損害を被ることは少なくない。しかし、このような不法行為により生じた損害についての税務上の取扱いについては、「当該不法行為により生じた損害を税務上は損失と損害賠償請求権の発生に分けて処理するケース」や「当該不法行為が役員によるものである場合に、税務上は当該損害を法人から当該役員への賞与（給与）の支給として認定して処理するケース」等複数の税務処理が存在し必ずしも明確といえない。そのため税務訴訟でその取り扱いについて争われるケースも多数見受けられる。

その中でも損害賠償請求権を取得した法人の税務処理として課税庁が当該損害賠償請求権を否認し役員給与と認定する税務処理がなされた場合には、法人に役員給与の損金不算入、源泉徴収義務に係る納税告知処分など様々な不利益を生じることとなるのである。よって、認定給与（法人が役員に対する給与と認識していない支出等を課税庁が役

員給与と認定して行う課税処理をいう。)の判断に当たっては納税者の予測可能性などを担保するため明確な基準が示されるべきと考えられる。しかし、最近の役員の横領による利得の賞与認定(損害賠償請求権の否認)が問題となつた事案をみてみると課税当局による認定給与の課税処分は、役員が金員等の経済的利益を取得したという事実のみに着目し課税処分が行われているのが実績であり、判例も課税当局の判断を支持する傾向にあると思われる。

そこで本論文においては、どのような事実関係があれば上記のような損害賠償請求権を否認し役員給与と認定する課税処理が認められるかについて、①法人が役員の横領により生じた損害について取得した損害賠償請求権の税務上の取扱いが争われた判例及び②認定給与(賞与)に関する学説等をもとに役員の横領による利得(損害賠償請求権の発生)を役員給与と認定する理論について考察を行い、横領等があつた場合にどのような判断基準で認定給与とするのが妥当であるか検討し、横領があつた場合の課税処理のあり方を示すことを目的とする。

## 〔構成〕

第一章では法人において役員の横領があつた場合の税務上の基本的な取扱いを「損害賠償請求権と認識して処理する場合」と「役員給与(賞与)として認識して処理する場合」に分けて説明し、私法上損害賠償請求権が確定している場合に税法上役員給与と認識して処理がなされると私法上の事実と税法上の事実の齟齬を生じること及びその後の税務処理においても損害賠償請求権が否認されていることにより回収不能時の貸倒処理もできないという法人において不利益を生じることなどを指摘した。

第二章では、認定給与の理論と課税庁における認定給与による課税処分が行われる基本的な要件と納税者の反証可能性についてまとめ、課税庁による認定給与の課税処分の現状と税務訴訟の関係について説明した。

第三章では、役員給与と認定しなかった（損害賠償請求権の計上を税務上も認めず）京都地裁平成一四年九月二〇日判決の考察を行い、当該結論に至った論理を分析することにより、役員給与と認定するためには、「賞与の支払という要件をなす具体的な事実があったといえるかどうか」すなわち、当該金員を法人が役員に対し与えたという『法人の明示又は黙示的な意思』の存在が必要であり、私法上の損害賠償請求権が確定しているという事実は、税務上、当該金員を法人が役員に対し与えたという法人の明示又は黙示的な意思の存在を否定する事実となりうる」との結論に達した。

第四章では、役員給与と認定した（損害賠償請求権の計上を税務上は否認した）上記京都地裁判決の控訴審である大阪高裁平成一五年八月二七日判決の考察を行い、役員給与と認定するに至った論理を分析し、その論理が『役員の実質的な支配権』のみをもって認定賞与と判断しているとの結論に至った。しかし、論理構成が不十分であることや、実質的支配権が認定された場合に納税者の反証の余地が無い等の問題を大阪高裁の論理が含んでいることから認定給与との論理としては妥当性を欠くものと判断した。

第五章では、認定給与とされる場面を分類した学説を紹介し、大阪高裁の事案がどの場面の学説に該当するかを検証を行い、大阪高裁の事案がいずれの分類にも該当せず学説上は認定給与とされる事実関係にないとの判断に至り、大阪高裁の実質的支配権の認定により損害賠償請求権を否定し役員賞与とした結論が学説上、妥当性を欠くことを指摘した。

「おわりに」では、前章までの検証結果を踏まえ、大阪高裁判決に係る事案の理事長が横領により利得を得た場合に理事長が実質的な支配権を有していると認定できるときは、理事長が得た経済的利得が不正行為によるものであるとか、当該経済的利得に対して損害賠償請求権が確定している等の事実関係は無視され、その横領された金員は理事長に対する賞与として認定されるという論理は論理構成の不十分性、学説上からの検討から妥当性を欠くものであると

の結論に至り、横領があつた場合の認定給与の論理としては京都地裁判決の採用した『法人が役員に対し金銭等の経済的な利益を与えるという明示又は黙示的な意思』の有無により判断することが、役員が横領があつた場合に法人がその横領を発生時に把握することが困難であること、横領行為が不法行為であり法人の意思とは無関係に役員により行われること、法人による責任追及は横領発覚後に行われること等を考慮すれば、妥当性を有するとの結論に達した。そして、法人が役員に対し金銭等の経済的な利益を与えるという明示又は黙示的な意思の認定に当たってはどのような事実関係により判断されるかについて検討を行い、役員等の横領があつた場合の認定給与のあり方について私見をまとめることとした。

#### 〔結論〕

前述の通り横領の特殊な性格に鑑みれば役員等による横領があつた場合の認定給与の事実認定は、役員が横領があつた場合に法人がその横領を発生時に把握することが困難であること、横領行為が不法行為であり法人の意思とは無関係に役員により行われること、法人による責任追及は横領発覚後に行われ当該行為は横領があつた場合の認定給与の課税処分に対する納税者の反証可能性を有すること等を考慮すれば、横領当時の役員の実質的な支配権のみをもって判断することは妥当でなく、「横領発覚後の法人における役員に対する責任追及等の行為を含めて判断すること」が必要である。よって、横領があつた場合の認定給与の判断は、客観的な事実に基づき『法人が役員に対し金銭等の経済的な利益を与えるという明示又は黙示的な意思』の有無によることが妥当であるとの結論に至った。

## 推計課税の諸問題についての一考察

宮 崎 康 弘

### 〔問題意識〕

申告納税制度に基づく所得税や法人税等の課税標準および税額は、納税者ら自らが作成した帳簿書類等の直接資料に基づいて計算されるべきである。だが、帳簿書類等を作成しない納税者や申告をしない納税者もいる。このような場合、租税平等主義に基づく租税負担の公平を図る見地から、間接的資料に基づく推計による課税方法を課税庁に容認せざるを得ない要請があるが、反面、租税法主義に基づく法律による行政の見地から、課税庁の恣意的な推計課税を防止するため、課税庁は各税法に規定するところに従って推計しなければならぬ要請がある。

日本の申告納税制度においては、直接資料による実額課税が原則であり、間接資料により所得を認定する推計課税は例外とされる。推計課税制度は、実額調査による課税が不可能な場合にとられる計算方式・認定方法である。課税庁が推計課税を行う場合には、実額課税に比べて、間接資料の収集など、通常であれば必要ないはずの多大な労力と徴税費用がかかるなどの問題もある。さらに、記帳不備な納税者をどのように考えるべきかという課題もあり、訴訟

での争いにおいては、課税処分時に推計の必要性が存在したか否かという点や所得額の認定の多寡について推計の合理性を争点として争われる。また、推計による課税処分に対して、納税者が訴訟の段階に至って、直接資料による実額に基づく反論、いわゆる実額反証を行う場合が多くあり、訴訟の場において、納税者と課税庁が対立している。このように推計課税は、課税庁と納税者との間の根深い対立を背景として実額課税にない特徴がある。

推計課税制度導入の経緯及び背景を鑑み、その制度的確立の意義と申告納税制度を補完するためのものである推計課税の本質、必要性、合理性が、学説等においていかに解釈されているのか、実際には課税庁によりどのような推計課税が行われ、それに対して裁判所がいかに判断しているのかを考察したい。

## 〔構成〕

第一章においては、推計課税の沿革と本質を考察した。まず、シャウプ勧告の具体的な内容から、推計課税制度は、わが国には記帳が定着していなかったために、不本意ながらも暫定的な措置として導入された制度であることを確認した。さらに、推計課税と現行の申告納税制度の趣旨・目的を検討した。ここでは、申告納税制度は、租税負担の公平を実現するために、納税者による自主的な実額申告と実額課税を原則とする制度であることを確認した。その結果、推計課税は実額課税が困難な場合にのみ、租税負担の公平を根拠として例外的に許容される制度であることを確認した。

第二章においては、推計課税の必要性と合理性を考察した。推計課税は申告納税制度を適正に機能させる上で必要不可欠な制度であり、課税庁が行う更正・決定に際し、実額課税ができない場合に例外的に認められるべきものである。推計課税の必要性としてはその手続要件を厳格に適用すべきであるという効力要件説が最も適当であること

を確認した。

第三章においては、推計課税における実額反証の許容性と、許容された実額反証が奏功するための立証の程度及び範囲を、学説及び判例の動向から検討した。そこでは、実額反証は、推計課税の法的性格を事実上推定説と解することを根拠として許容されるものであることを確認した。そして、実額反証が許容されたとしても、その実額反証が認められるためには、納税者には厳格な立証が要求されることを確認した。

第四章においては、推計課税に関する争点を網羅している判例を取り上げ、推計課税の必要性と合理性に関する検討、実額反証に関する検討とにわけて考察した。

#### 〔結論〕

以上の結果、推計課税は租税負担の公平を根拠として例外的に許容される制度であるが、申告納税制度下においては実額課税が原則とされるため、実額反証が許容されることになる。しかし、推計課税は調査非協力等の納税者の責に帰すべき事由により行われる課税処分であることに考慮すれば、実額反証を無制限に許容することは推計課税の制度趣旨と相反することになる。そのため、判例の動向は、実額反証において納税者に厳格な立証を要求する判断が示される傾向にある。すなわち、この判例の動向の背景に共通するのは、推計課税された納税者と、適正な申告を行った納税者との間の公平性の確保を従来よりも重要視することにより、推計課税の本来の趣旨に立ち返ろうとする考えがあるのではなからうか。推計課税は、申告納税制度の下で実額が把握できない場合に、実額近似値による課税を課税庁に許した課税方法であって、課税庁の裁量権行使の恣意的な課税を認めるものではない。推計課税を行う際に、租税平等主義だけでなく、租税法律主義に基づく各税法に規定されているところによる適正な課税が求められ

ている。

## 組合員の労務対価に関する税務上の一考察

— 組合形態を利用した農業経営に関する税務を中心として —

柳 田 祐 介

### 〔問題意識〕

農業を行う場合の事業形態としては様々なものがあるが、その中でも、民法上の組合形態を利用したもの、農事組合法人(※)形態を利用したものは、ともにその構成員を組合員と位置づけしており、両事業形態は、法人格の有無を除き、ほとんど差異がないのが実状である。にもかかわらず、その構成員たる組合員の労務対価に関する所得税法上の所得区分については、次のような問題が生じている。

すなわち、民法上の組合について、その組合員に対する労務対価の所得区分が問題となった最判平成一三・七・一三(りんご生産組合事件最高裁判決)は、これを所得税法上の給与所得にあたると判示しているが、農事組合法人では、同法人に関する各種法令や通達の解釈から、実務上、その労務対価は所得税法上の事業所得にあたるものと解されている。

このような事業所得・給与所得の区分の問題は、長年にわたり所得税法上重要な争点(最判昭和五六・四・二四)と解さ

護士顧問事件最高裁判決等）となっているが、今尚、この問題に関して明確な解決は図られていない。そこで、農業という、いささか特殊な分野ではあるが、同じ組合形態を利用してその組合員に労務対価を支払っている民法上の組合と農事組合法人とを比較しつつ、この問題について考察を行うこととした。

※農事組合法人とは、農業協同組合法第七二条の三以下の規定により設立される、農業経営を専門とする法人（農業協同組合法第七二条の八第一項第二号、第七二条の五）で、その組合員の農業生産についての協業を図ることにより、その共同の利益を増進することを目的とするもの（農業協同組合法第七二条の三）をいう。

## 「各章の構成」

第一章では、民法上の組合と農事組合法人の概説を行う。特に、農事組合法人については一般の株式会社等と異なり馴染みが薄いため、意義や趣旨だけでなく、その態様についても記述する。

第二章では、民法上の組合と労務対価について、その所得税法上の所得区分が争点となった『りんご生産組合事件判決』を採り上げ、その分析を行う。なお、当該事案は、国税不服審判所の裁決から最高裁判決まで判断が四転した事案であるため、各審級の判断を示し、考察を行っていくものとする。

第三章では、農事組合法人と労務対価について、税務上の取り扱いや法令・通達の解釈を中心に考察を行っていくものとする。特に、判例の存在しない領域であり、法論理的な解釈が中心となることから、第二章の判例等の分析で得られた結論との整合性を重視しながら、考察を行っていくものとする。

第四章では、第二章および第三章の考察を通じて、組合からなされる労務対価が所得税法上どのように区分され、

理解されるかを総括する。

#### 〔結論〕

本稿においては、組合が行う労務対価の所得税法上の所得区分について、次のような結論となる。

まず、民法上の組合については、りんご生産組合事件に係る最高裁判決を支持し、「組合損益と報酬との連動性」や「労務提供の従属性」を考慮して、所得区分が実質的、客観的に判断される。そのうえで、本件生産組合の事案については、最高裁の判示した通り所得税法上の給与所得に区分される立場を支持する。

これに対して、農事組合法人については、「組合損益と報酬との連動性」や「労務提供の従属性」を考慮した実質的、客観的判断が、確定給与を支給する農事組合法人と確定給与を支給しない農事組合法人との法人形態選択の段階で定型的、類型的判断として行われ、前者は所得税法上の給与所得に、後者は同法上の事業所得に区分されると考える。

このように、民法上の組合と農事組合法人とは、所得区分に関するアプローチが異なるが、これは判例分析で得られた所得区分のための要素を、農事組合法人の場合には法人形態選択の段階で事前に織り込んだものであると理解することにより、所得区分に関する上記最高裁判決やそれを支持する私見の立場と、何ら矛盾するものではないと考える。

もつとも、上記最高裁判決との論理的整合性を保つためには、二種類の農事組合法人が認められている趣旨を明確にし、農事組合法人の業務決定機関等である理事の権限を限定的に解釈して、それらを現行の農事組合法人に関する法令や通達に読み込んでいくプロセスが必要となる。法令の法的解釈を、当該法令と関連性のある判例によって判示

された内容に沿う形で行い、その論理的整合性を保つことはやむを得ない点もあるが、今後も解釈のみに依拠して、法令上の不明確な部分を放置し続けることは、法的安定性の面から決して好ましいものではない。それ故、二種類の農事組合法人が認められている趣旨や理事の権限の明確化等について、早急に立法措置を講ずべきであると考ええる。

## 民法改正に関する一考察

有 田 万 希 子

現行民法典が施行されたのは一八九八年（明治三十一年）七月一六日であり、施行後一世紀以上経過しているのである。民法は、私達の生活に密接に関連している法と言えるであろう。そして今、我が国の民法が改正により、大きく変わろうとしている。本稿は、そのような民法改正の重要論点について考察するものである。

第一章では、民法改正の経緯をはじめ、民法改正についての考察をしたものである。民法の改正の経緯については、二〇〇六年一〇月七日に「民法（債権法）改正検討委員会」（以下、「検討委員会」という。）が発足した。さらに実務家達も、民法改正問題に関心をよせており、東京弁護士会内における民法改正への対応にあたっている法友全期会という若い世代の弁護士達がいる。この法友全期会の活動についても検討する。

民法改正についての考察は、民法改正について賛成する立場を取るものとして論じる。民法改正について賛成の立場を取る理由としては、私達の生活に密接に関係しているといえる民法は、市民が見てもわかりやすい民法「市民のための民法」であることが重要であると考えるからである。また、現行民法典は、弁護士など法律の専門家にとって当たり前の条文は書いておらず、一般市民にとっては難しいものであるという点からみても、「市民のための民法」作

りが必要になると考えるからである。以下、今回の民法改正に関連して、特に重要と思われる債務不履行と、消費者保護に関連する規定を、民法本条に組み入れるべきかなどを中心に検討する。

第二章では、民法改正について特に重要と思われる債務不履行について検討したものである。

第一節では、債務不履行の三類型である、履行遅滞・履行不能・不完全履行についての現行法の考え方を記した。

第二節では、履行遅滞・履行不能・不完全履行について、それぞれの代表的な判例について記した。

第三節では、債務不履行に基づく損害賠償請求権の一元化について検討している。損害賠償請求の一元化について我が国の学説・判例は伝統的に、債務不履行は履行遅滞・履行不能・不完全履行の三類型に分けて考える見解（三分説）がひろく採られてきた。しかし、近時、この三分説に対して批判的な考え方が強くなってきている。そこで、債務不履行の類型論がさまざまな視点から議論されている。主たる議論（解釈論）をおおまかに整理すると、（a）三分説を一応維持しつつこれを修正・補完しようとする方向と、（b）三分説を否定して債務不履行類型を一元化して考えようとする方向がある。私見としては、（b）の考え方に賛成である。その理由として、「契約の拘束力を重視する」という債務不履行に関する基本的な考え方があると考えるからである。つまり、契約の拘束力を重視することにより、契約で定められた事項が実現しない場合、実現しなかった部分そのまま債務不履行になるのである。これにより、従来では債務不履行として認められなかった部分も広く債務不履行の概念でとらえることが出来るのである。すなわち、契約の絶対責任を主張するものである。「民法（債権法）改正検討委員会」の提案、（以下、「本改正提案」とする。）では、「債権者は、債務者に対し、債務不履行によって生じた損害の賠償を請求することができる」としており、債務不履行の効果として損害賠償請求権が発生することを示している。本改正提案も、ここでは、債務不履行を理由とする損害賠償につき、債務不履行を一元的にとらえる考え方を基礎としているのである。

第四節では、債権者側からの追完請求権（新规定）・債務者側からの追完権（新规定）について検討している。追完

請求権（新规定）・追完権（新规定）については、追完請求権が認められることを条文中明確にすることに賛成したいと考える。その理由として、①不完全な履行がなされた場合に、損害賠償請求より先に、債権者が債務者に対し完全な履行を求めることができるから、②市民が読んでわかりやすい民法「市民のための民法」を目指す点から見ても、追完請求権が認められることを条文中明確にすることは良いと考えるからである。

第五節では、「過失責任の原則」の修正・新たな抗弁の新設等について検討する。従来では、履行不能・履行遅滞・不完全履行のいずれであれ、債務者に損害賠償責任を負わせるためには、債務者の帰責事由として「債務者の故意・過失又は信義則上これと同視すべき事由（＝履行補助者の故意・過失）」が必要であると解されてきた。そして、債務者はこの帰責事由がないことを主張・立証することで、損害賠償責任を免れることができた。しかし、今回の改正提案では、契約上の債務不履行の場面では、過失責任主義を採用しないとしつつ、債務者は「契約において債務者が引き受けなかった事由」により債務不履行が生じたときは、損害賠償責任を負わないものとした。免責のための要件として「契約において債務者が引き受けなかった事由」という新たな基準を提案している。このような改正提案をどのように考えるか等を検討していく。

第六節では、実務における債務不履行責任について検討する。「契約の拘束力を重視する」ということは、債権者・債務者のどちらが、より強い立場（リスクを回避しやすい立場）にいいのか両者の間で重要となる。契約を締結する際の作業や契約書の作成などが実務では重要となってくることを指摘する。

第三章では、消費者保護に関連してである。消費者ルール的一般法化として、消費者保護に関する規定を民法本条に組み入れるべきか否かについて検討する（不実告知・不利益事実の不告知・不実表示についてもふれる）。検討委員会が、消費者という限定を外して契約一般のルールにすること（一般法化）が望ましいと考えたのは次の通りである。民法に規定されている古典的な詐欺の規定によると、詐欺を行う者の欺罔の故意（相手をだまそうという故意）の立

証が必要になるが、これが大変難しい。現代的な詐欺に対応するには、新しい法理が必要とされている。その意味で、消費者契約法に規定されてはいるが、一般法化が望ましい。これが、検討委員会の考えである。消費者ルール的一般法化として、消費者保護に関する規定を民法本条に組み入れるべきか否かについて、私見としては反対である。今回の改正提案では、比較的適用範囲の広い不実表示という新しい取消し原因を一般規定として盛り込むので、意思表示の瑕疵を立証しやすくなることが期待できる。しかし、適用範囲が広くなりすぎ、かえって取引の安全を害するのではないか。前提となる事実のすべてをわずかな間違いもなく正しく表示することは相当至難の技といえるだろう。また、事業者間での取引で、大企業と中小企業との間の取引のように力関係の格差がある場合に、気まぐれな主張を許したり、弱い者いじめの道具をあたえることになりかねない。無駄に紛争を増やすことにもつながるだろう。不実表示という広い適用範囲を持つ取消し原因は、これまでどおり事業者と消費者の間での、弱者救済の場面でのみ適用があるのとどめるのが妥当であろう。一般法化するのではなく、消費者契約の特則としてとらえるべきである。

以上のように、本稿では、民法を改正すること自体については賛成の立場をとりつつ、債務不履行については改正提案に賛成し、消費者保護規定の民法本条の組み入れには反対するものである。

## 相続財産の評価について

楠 本 拓 也

### 一、問題意識

相続税法において、相続税の税額計算の基礎になるのは、相続財産の価額であるから、それらをいかに評価するかは、税額に直接に影響するという意味で重要である。相続税法は、相続財産の価額は、その「取得の時における時価」による旨を定めて、いわゆる時価主義を採用している(二二条)。取得の時というのは、被相続人または遺贈者の死亡の日であり、また、時価というのは、客観的な交換価値のことであり、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額(自由市場価格による価額)を意味する。しかし、相続財産の時価を客観的に評価することは、納税者にとっても租税行政庁にとっても、通常容易なことではない。また、納税者間において相続財産の評価にばらつきが生じることは、公平の観点から問題がある。そこで、何らかの評価基準が必要となるのであるが、「財産評価基本通達」がその基準としての役目を担っている。そのため、実務においては、相続財産の評価は、財産評価基本通達に従って行われているのが実情である。

ところが、相続財産のうち土地については、財産評価基本通達の定めによる評価額が自由市場価格による価額と大幅に乖離しているという現実がある。そのため、この乖離を利用しての租税回避行為が多数行われ、また、その所有権の移転に農地法による許可、又は届出を要するとされている農地を売買の目的物とする場合や、その他その売買契約において所有権の移転時期についての特約がなされている場合等に、その評価は財産評価基本通達の定めによる評価額であると主張する納税者と、その評価は自由市場価格による評価額をもって行うべしと主張する租税行政の間で論争が生じている。

本論文は、相続財産としての土地の評価に関して、時価の客観性を強調する立場の時価説と、納税者間の平等的取扱い、納税者の便宜、また、課税庁の事務負担の軽減、課税実務の迅速な処理等、徴税費用の軽減の見地から通達による評価を時価とみなす通達準用説の立場から、考察を行うものである。

## 二、論文の構成

第一章「相続税評価額」においては、①相続税法における土地の時価概念と実務への適用、②相続税評価額の算定方式について述べた。

第二章「具体的裁判例」においては、①農地の売買契約後、所有権が移転する直前に売主が死亡した事例、②相続直前に取得された相続財産の評価額につき、財産評価基本通達によらずその取得価額に基づいてされた事例を題材として、判決の検討を行った。

第三章「学説の比較検討」においては、①時価説と通達準用説の比較検討を行い、②余剰債務控除の問題、平等原則の問題について、財産評価基本通達以外の個別的・例外的な評価方法も認容する財産評価基本通達総則第六項にも

触れながら、時価説と通達準用説の立場から考察を行った。

### 三、結論

相続財産の評価については、通達準用説ではなく時価説の立場を支持するものとする。これは、原則的には財産評価基本通達による評価額によるべきであるが、特別の事情のあるときは取引価額によるものではなく、原則は取引価額であり、補充的に財産評価基本通達による評価額によるものとの考えである。

そのため、相続開始時に土地の評価額が取引価額によって具体的に明らかになっており、その取引価額が客観的にも相当である場合に、財産評価基本通達による評価額ではなく、取引価額により評価することは、時価の客観性の見地から当然に妥当であるといえる。また、財産評価基本通達による評価額と取引価額との開差から生ずる余剰債務控除を利用しての租税回避行為等、画一的に財産評価基本通達による評価額を適用することにより富の再分配を通じて経済的平等を実現しようとする相続税の目的に反する場合には、「実質的な租税負担の公平」を理由に「特別の事情」があるとして、財産評価基本通達総則第六項を適用し、財産評価基本通達による評価額ではなく、取引価額により評価すべきであろう。なお、「特別の事情」の有無についての判断は、客観的要素だけでなく、主観的要素の他、一般的な経済事情、その他ありとあらゆる要素を総合的に考慮して、柔軟に行うべきだと考える。

ただし、財産評価基本通達による評価額の妥当性が認められる場合に、単に多額の相続税額を徴収する目的で、財産評価基本通達総則第六項を適用することは、当然に許されることなく、また、財産評価基本通達総則第六項の適用により、相続財産の評価に関する予測可能性又は法的安定性が損なわれることから、今後納税者の求めがある場合には、租税行政庁は、国税庁長官の指示内容を事細かに公開すべきであろう。自己が負担する租税に関する情報公

開を要求することは、納税者に与えられた当然の権利であると考ええる。

## 消費税における諸問題と今後の展望

小 西 勝

消費一般に広く負担を求める消費税の導入は、安定的な税収を確保するという点だけではなく、直接税を中心としていたわが国において、税制の公平性・中立性という点においても重要な改革であった。平成元年四月に施行されるから二十数年経過したが、今後もその重要性はますます大きくなると考えられる。

大平内閣の一般消費税の法案化断念、中曽根内閣の売上税法案の廃案を受け、導入された消費税は、付加価値税としての正確さや精密さよりも法案を可決することが優先された。その結果、納税義務者である事業者、特に小規模事業者の転嫁能力と税務事務負担への配慮から計算の特例措置が設けられ、仕入税額控除の方法も日本独自である帳簿方式が採用された。これらの措置は、税の転嫁と負担の関係を不透明にするだけでなく、消費税が事業者の手に残る益税として批判されることとなった。

主に、平成三年改正、平成六年改正、平成一五年改正により、当初三、〇〇〇万円であった免税点は一、〇〇〇万円に引き下げられ、当初適用上限五億円でみなし仕入率が二区分であった簡易課税制度は、適用上限が五、〇〇〇万円に引き下げられ、五区分に細分化された。また限界控除制度は、適用上限が引き下げられた後、廃止され、申告納

付回数については、最大で中間申告を含め一二回となった。これらの改正により、益税や制度の不透明性の問題はかなり解消してきているといえる。しかし、免税点が一、〇〇〇万円という水準が妥当かどうか、実額計算ではない簡易課税制度が今後も必要かどうかは議論の余地があるといえる。

一方で、仕入税額控除の要件については、平成六年改正により「帳簿及び請求書等」の保存となったが帳簿の記載により税額を計算する帳簿方式に変わりは無い。取引ごとに税額が記載されたインボイスにより税額控除をしない点と免税事業者からの仕入に対しても税額控除を認めている点において正確性を欠いており制度を不透明にしているといえる。

インボイス方式を採用している韓国の付加価値税においては、税金計算書において税を把握し形式において確実に転嫁、または税額控除している点において正確であり、その記載についても発行する側が故意に交付しない場合や虚偽記載した場合には、発行する事業者側に罰則を科している点において、双方で責任を負っており厳格であるといえる。一方、日本においては、仮に相手の事業者が故意に虚偽記載した場合でも、請求書等を発行する側においては罰則もなく、税額別記の規定も課税事業者登録の必要もないため、税額控除が客観的に明確であり記載の程度も厳密であるとはいえない。前段階の税額を適正かつ正確に控除することを重視するのであれば、インボイス方式の導入が望まれる。

インボイス方式導入の課題として、事務負担の増加と免税事業者の取引排除の問題がある。事務負担の増加については、事業者間の取引においては請求書を発行している場合がほとんどであり、税額を別記することで足りるため、それほど大きな事務負担はないと考えられるが、一定の少額取引等においては事務負担を考慮する必要性があると考えられる。帳簿方式により、免税事業者も税額別記できる制度が定着しているため、インボイス方式へ変更する際には、免税事業者がいかに税額別記できない制度にするかが課題となる。事務負担については、インボイス方式導入以

上に食料品等に軽減税率を採用する場合において、制度が複雑化し事務負担が増えることが予想される。取引排除の問題については、免税点が一、〇〇〇万円に引き下げられたこともあり、導入当初ほど問題は大きくないといえるが、依然として課題として残っている。免税事業者からも税額控除を可能としていることが帳簿方式の最大の矛盾であるとするれば、やはり解決されることが望ましい。EU諸国においては、この問題に対して免税点以下の事業者も課税事業者となることを選択できることとしている。

軽減税率、複数税率への対応については、帳簿方式では正確に税を把握し適切に税額控除することは難しくなると考えられる。標準税率や軽減税率が混在する場合は、やはりインボイス方式が必要となる。軽減税率については、様々な問題を抱えており単一税率が望ましいと考えるが、EU諸国のほとんどの国が食料品等に軽減税率を採用していることや、わが国の世論調査においても軽減税率の導入を望む声が多いことを考慮すれば、そういった制度に対応できる準備が必要である。

今後、税率が引き上げられる場合には、より一層の制度の透明性・信頼性が求められ、同時に、仕入税額控除の規定についても、より正確であり、より明確であることが求められるのではないだろうか。それが国民の理解に繋がるものと考ええる。

## 日本から中国への技術ライセンスの現状とその基本的な問題点

— 中国の技術導入に関する法規制の視点から —

謝

双

中国は外国からの技術導入に関して当事者による任意の取決めを制限するなど、厳しい法規制をかけていたが、近年、対外開放と経済改革の政策の実行につれ、知的財産権に係わるライセンスの取引規制が緩和されてきている。二〇〇一年一二月のWTO加盟後、中国政府はWTOのルールに従い、国内法の改正と相俟って技術導入についても一連の規制緩和及び法改正を行ってきた。中国が加入したTRIPs協定に従い、国内の特許権侵害に対する対応を強化するため、一九八五年四月に施行された中国特許法は二〇〇八年一二月に第三回の改正が行われた。しかし、日本から中国へ技術ライセンスの際、未だに色々な規制が設けられている。一例として、中国では、技術ライセンス契約のライセンス料は、自分が提供した技術について、保証責任が課せられている(技術輸出入管理条例第二四条、第二五条)。このような規制は日本から中国への技術ライセンスを妨げている。

本論文では、まず①日本の知的財産権に関する諸法規と中国の諸法規を比較・分析し、(第一章)、②技術ライセンスの実例分析に基づき、日本から中国における技術ライセンスの問題点を探り、それらの問題が何故生じたのかを検証する(第二章)。そのうえで③それらの問題点に対する具体的な改善策又は改善策の提言を試みたい(第三章)。

外国から中国へ技術を輸入する際、外国の親会社からその子会社である独資企業への技術ライセンスは、同じグループ企業で、共通の土台があり、ライセンス契約のトラブルが殆ど報告されていない。しかし、外国企業が中国における投資先企業たる合弁会社に技術ライセンスをする場合、独資企業のような共通の土台がないので、ライセンス契約の履行は必ずしもみな順調ではない。本稿の第二章においては、日本から中国への技術ライセンスの事例を紹介し、日中技術ライセンスの実務的な問題点を探る。

本稿の第三章では、日本から中国への技術ライセンスが円滑に図るために、技術ライセンスに関する留意点を分析するうえ、実務的な改善策を提言する。

#### 一 技術ライセンスの留意点（第三章第一節）

日本から中国への技術ライセンスの留意点としては、以下に述べるように五点があると考えられる。

(一) 日本から中国への技術ライセンスを行う際に、中国の「技術輸出入管理条例」は、ライセンサーに対し、①ライセンスの対象となる技術の適法な所有者であること(第二四条第一項)、②ライセンスの対象となる技術は第三者の権利を侵害しないこと(第二四条第二項)、③ライセンスの対象となる技術は約定した技術的目標に達成できること(第二五条)につき保証責任を定めている。

(二) 技術ライセンス契約書中で用いられる重要用語の定義が不明確で、トラブルの原因になる恐れがある。

(三) 中国の「技術輸出入管理条例」は輸出入技術を①輸入禁止技術、②輸入制限技術、③輸入自由技術の三つに分類して規制をしている。輸入制限技術は、政府主管部門(中国商務部)の許可を受け、技術輸入許可証を取得しなければ輸入することができない。輸入自由技術については、技術輸入契約を登録しなければならない。

(四) 「技術輸出入管理条例」第二九条において、ライセンスサーからライセンスシーの技術利用、製品生産・販売に対する不合理と思われる幾つかの制限を禁ずる旨規定をしている。これに違反する場合は、当該制限条項が無効になる。

(五) 技術ライセンス対象技術の流出が問題である。技術ライセンスの交渉から施行まで、対象技術や秘密情報の秘密保持が大事である。

## 二 実務的な改善策（第三章第二節）

上述した日本から中国へ技術ライセンスを行う際の問題点に対し、以下の実務的な改善策を講じる必要がある。

(一) 技術ライセンス契約に関する詳細な調査が重要である。その調査に関しては、ライセンス契約を締結する前の調査の他、技術ライセンス期間中においても、当該技術に対する侵害の調査等を常に行い、侵害があった場合に迅速に有効な対策をとれるようにしておかなければならない。

(二) 技術ライセンスにおける紛争の発生を予防するために、技術ライセンスに関する契約書を詳細かつ明確に作成することが最も基本的な手段である。特に、契約書に使用される重要な用語や専門用語を具体的、明確に定義することが重要である。契約書が異なる言語により作成された場合、紛争を防止するためにその一致性が要求される。日本から中国への技術ライセンスに関する当該技術の使用環境、使用状態および使用要領など木目細かく定めることが重要である。技術ライセンスの実施に伴い、将来に生じ得る様々な場面での紛争を予想して、その場合の解決方法を書面で表すことが必要である。

(三) 自社の技術を管理するのに、特許を出願し、特許法による保護を受ける方法以外に、特許出願せず、ノウハウ

(技術秘密)として不正競争防止法により保護する手段がある。特許性がないもの、侵害行為の確認が困難なもの、一般性の薄いものについては、あえて特許出願をせず、ノウハウとして秘匿することが有効な場合もある。この場合は出願申請後二〇年と存続期間の限られている特許等と異なり、当該技術が秘密に保たれている限りその技術の保有企業はそのノウハウを永遠に独占できる優位性がある。

(四) ノウハウの流出を防止するために、ノウハウを分類し、重要なノウハウを特定して集中的に管理する体制をとるべきである。ライセンサーがライセンサー企業に従業員に秘密を開示する場合、及びライセンサー企業がその取引先である第三者企業の従業員に秘密を開示する場合、その前にライセンス契約の存続期間とは別に期間を設定しておく、個別の秘密保持の誓約書を当該従業員から提出させる。ライセンサー自社のノウハウ管理体制を徹底的に構築するとともに、ライセンサーに対し、同様の体制を構築させる。

### 三 今後の課題（第三章第三節）

「技術輸出入管理条例」により、ライセンサーは提供した技術に対して、依然として厳しい保証責任を負うことになっている。また、技術ライセンス契約における制限条項を技術ライセンス契約に定めることを禁止している。さらに、不正に流出されたことを知らず漏洩者から契約によりノウハウを得た後で、不正に流出されたことを知ってノウハウを使用・開示した場合、日本では不正競争などの規定が有るが中国では明文がない。この様な問題を放置することは中国の技術大国への道を大幅に遅らせることになりかねない。

#### 四 提言（終わりに）

日本から中国への技術ライセンスに関するトラブルの発生をいくらかでも減少させるために、技術ライセンス契約書を作成する際に、「日中技術設備契約モデルフォーム」を参考することを推奨する。このような日中両国の多くの協会または法務専門家が参加して協議を重ねて作成したモデルフォームは、日中技術ライセンスにおいて極めて貴重な参考資料である。これからも、日中間の技術ライセンスの円滑を図るために、日中政府や社会団体が積極的に交流を深め、取引に関する紛争や誤解を減少させる取り組みを行うべきであろう。

## 法人税法上の同族会社の行為計算否認規定に関する考察

田 坂 紀 子

本論文の目的は、法人税法(以下「法」という)一三二条、「同族会社の行為計算の否認」規定の存在意義を検証し、同規定改正の方向性を考察することにある。法一三二条は、同族会社の「行為又は計算で、これを容認した場合」には法人税の負担を不当に減少する結果となると認められるものがあるとき」に税務署長にその「認めるところにより」課税標準等を計算する権限を与えている。その目的は、少数の首脳者が絶対多数の議決権を有する同族会社においては、故意に、会社の法人税の負担を不当に減少させることも容易に行いうることから、このような租税回避行為を防止することにある。しかし、個別否認規定化が進展するとともに、租税法主義が強く主張されるようになった結果、同族会社の行為計算の否認規定の適用については否定的な見解も多くなり、その存在意義が問われる状況となっている。

同族会社の行為計算の否認規定は、必要なのか、不要なのか。維持されるべきなのか、廃止されるべきなのか。租税法主義の見地あるいは実質課税の見地からの議論、経済事象の多様化、税法の複雑化、それらが複雑に交錯して議論を難しくしているのである。

第一章においては、租税回避行為の定義と法一三二条の意義及びその課税要件について考察を行った。我が国には租税法上「租税回避行為」についての定義規定はなく、論者により種々に定義されている。租税回避行為は、課税要件の充足を回避したり、あるいは租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図ろうとするものであるから、課税要件事実の全部又は一部を秘匿しようとする脱税とは異なり、また租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図ろうとする節税とも異なるものと解されている。このような租税回避行為を否認する根拠として、同族会社の行為計算の否認規定以外では、①実質主義による否認 ②私法上の法律構成による否認 ③個別否認規定による否認 の三つに大別して議論の蓄積がなされてきた。租税回避行為の否認に関する議論の中で、個別の否認規定化を強く主張する論者の批判の対象とされるのが、法一三二条の否認規定である。特に、法人税の負担が「不当に減少」しているか否かの判断基準について、法令・通達において明らかにされたものではなく、論者によって意見が対立している。

第二章では、同族会社の行為計算の否認規定の沿革について考察を行った。同規定の歴史は古く、大正一二年に最初に規定化された後、大正一五年の段階ですでに「法人税を免れる目的があると認められる場合」には「行為」と「計算」について否認することが可能とされるに至っており、ほぼ現在の規定に近いものとなっている。また、昭和二五年のシャウプ勧告に基づいた税制改正に合わせて、同族会社の行為計算の否認対象項目が、当時の「昭二五直法一一〇〇」に列挙されていた。いずれについても、昭和四四年に制定された法人税法基本通達には織り込まれなかった。このことは、実質主義の観点から当然否認されるべき項目があったことも事実であるが、それとは別に個別否認規定化への大きな流れがあったことの証左でもある。

第三章では、最近の事例研究として、法一三二条を適用すべきでなかったと考えられる事例、法一三二条を適用すべきであると考えられる事例について、それぞれ考察を行った。

実質課税の原則の適用は法的実質主義の枠内に限定されるといふ考え方が学説上も支配的となる中、個別の租税回避行為に対する事後的な対処として「別段の定め」としての個別否認規定化が進むこととなった。結果として、同族会社の行為計算の否認規定そのものによる否認が減少し、法一三二条の存在意義を問う主張も多く見られるようになってい

なっている。

最近の判例においては、特に法一三二条によらなくても、個別否認規定による否認、「実質主義による否認」あるいは「私法上の法律構成による否認」によって、十分に更生が可能な事案が散見されることから、そのうち二つの事案について検証した。三つ目の事案は、判例ではないが、法一三二条の適用以外に否認の根拠法令あるいは租税法上の原則は存在しない事案について検証した。

第三章までの検証を経て、第四章において、法一三二条の適用によってしか更生しえない事案が発生する限り、その存在は不可欠であると結論づけた。

税理士会連合会税制審議会は、『租税回避について』の諮問に対する答申』において、同族会社の行為計算否認規定を存置する場合でも、次の四点の措置を講ずべきであると提言している。

- (1) 不当減少の判断基準を法文上明らかにするなど、適用要件の明確化を図る。
- (2) 否認の結果として租税負担の対応的調整を徹底する。
- (3) アドバンス・ルーリング（租税法解釈の事前照会手続）を導入する。
- (4) 資料情報開示制度を導入する。

もっとも、同族会社のみが経済的合理性のない租税回避行為を行おうと考えることは現実的ではない。法一三二条を通説に従って創設規定であるとすれば、租税回避行為を行う可能性は非同族会社においても十分にある以上、法一三二条、法一三二条の二及び法一三二条の三を発展的に改正し、同族会社に限定しない包括的否認規定化が必要で

あると筆者は考える。ただ、その場合においても、適法な処理の積み上げを全体としてとらえて租税回避行為と認定して、税務署長による計算を強制するわけであるから、課税庁の論理だけではなく、広く社会通念、経済合理性等を十分に考慮し、やむを得ない場合に限って適用されるべきであることは当然のことである。その意味では、上記の提言の着実な実施が、強く求められるのである。

## 日中間の特許紛争問題について

— 特許明細書の誤訳に係る重要問題 —

田

雨

中国二〇〇一年のWTO加盟以来は、経済先進諸国の中国市場への一層の参入を促し、これに伴い諸外国の中国への知的財産権出願も著しく増加しており、二〇〇九年の日本からの中国特許出願件数は九七六、六八六件に達している。現在、日本産業界の中国での最大の課題は、模倣品問題(知的財産権の侵害)であり、官民挙げてこの問題に取り組んでいるが、「誤訳問題」はこの問題を増幅させる要因として看過できない関心事である。

特許権は特許明細書によりその内容及び範囲が表現されるが、同時に当該国に出願された言語(翻訳文)に規制される。そのため翻訳次第では同一発明であっても権利範囲が同一とは認められず、日本では保護される権利範囲が外国では保護されないという事態が生ずることとなり、当該国での企業活動を阻害することになる。

中国で知的財産権が的確に保護されるためには、権利書である特許明細書が正確に中国語に翻訳されなければならない。しかし、現在、日本語特許明細書の中国語訳は正確さに欠けるものが多く、日本知的財産協会のアンケート調査でも誤訳問題は日本企業にとって大きな負担となっている。同アンケートによれば、全体の七〇%の企業が誤訳を経験しているが、全体の七三%は高経費を理由に誤訳チェックをしていないことが分かる。

急激な経済発展を遂げている中国では日本語特許明細書を正確に中国語に翻訳できる翻訳者は少なく、九七六、六八六件（二〇〇四年）もの日本からの中国出願に対処するには不十分であり、翻訳者の不足は特許誤訳問題の要因ともなっている。日本から中国への特許出願件数が毎年大きな伸びを示しているによって、量的には権利保護が進みつつあるように見えるものの、その内容など質的な面では大きな問題が生じている。その典型的な例が明細書の誤訳問題である。

本論文の内容は、以下三つの部分に分けられている。

#### 一、中国における特許保護の現状

すなわちその一つは、第一章の「中国における特許保護の現状」である。まず、特許権取得状況を表す為に二〇〇一年から二〇〇九年までの数値でグラフを作成して検討し、さらに、海外から中国への特許出願を国別に見ると、日本からの出願が最も多く、このことから、日本企業が中国における権利取得を極めて重要視していることが分かる。次に、特許人材不足の問題の現状についてランキング図表を作成して検討した。<sup>(1)</sup>これらのデータから、中国における特許分野は絶対的な人材不足であることが窺え、近代的な知的財産特許の急速な発展と様々な領域から知的財産特許権への関心が高まることに伴い、中国では知的財産権の発展を促進するためと知的財産権行使の障害を減らすため、色々な役割の団体及び組織が創られていることが分かる。<sup>(2)</sup>

#### 二、中国における誤訳問題の実態

第二の部分は、中国における誤訳問題の実態から明細書を作成時の留意点と具体例の分析であり、それは第二章の「中国における誤訳問題の実態」で述べた。特許出願における明細書には、権利取得のために記載要件を満たし、かつ権利行使を考慮して作成することが重要である。また、外国への出願が増加している現状を踏まえると、翻訳しや

すいそれに適した日本語で記載するとともに、中国など外国における制度・運用を考慮した明細書を作成することが重要である。中国における誤訳問題の実態と明細書を作成時の留意点の説明に応じて、翻訳問題から四つの具体的な例をあげ検討した。すなわち、事例一…日本語の明細書を直訳したために生じる問題について、事例二…誤訳によって生じる問題として、パリ優先権が消滅してしまう問題について、事例三…翻訳ミスによって権利範囲が大きく変わる問題について、事例四…翻訳全体の意味が不明瞭になっている問題である。

### 三、誤訳問題の背景、原因とその対策

最後の第三部分は、第三章の「誤訳問題の背景、原因とその対策」である。日本側の翻訳チェック体制及び出願ルートの問題、日本語と中国語の言語上の違いの問題と中国側の翻訳能力及び日本と中国の法制度の違いに関わる問題から第一章と第二章の論旨に応じて、誤訳問題の背景、原因及びその対策について論じた。

本論文で述べているように、日本から中国に特許出願する時の誤訳問題を避けるため、翻訳者側の翻訳力と法律理解力のレベルの向上と出願者側のチェックなど両者の努力が必要である。しかし、両者が注意すべき点を完璧に注意しても、誤訳問題を皆無にすることはできない。つまり、今あるPCT<sup>(3)</sup>などの特許権を取得する方法では、翻訳が必ず必要である。従って、今ある国際特許出願ルートを変えないと明細書翻訳の誤訳問題を避けることが出来ない。「単一特許制度」を最重要項目のひとつとして盛り込むことが出来れば、翻訳の誤訳問題だけではなく、特許権の範囲や成立条件をはじめとするなどの問題も少しずつ解決されて行くのではなからうかということが本論文の結論である。

(注)

(一) 第一章中国における特許保護の現状の第二節特許人材不足の問題に参照

(2) 第一章中国における特許保護の現状の第二節特許人材不足の問題の本文に参照

(3) 特許協力条約 (PCT: Patent Cooperation Treaty) に基づく国際出願とは、ひとつの出願願書を条約に従って提出することによって、PCT加盟国であるすべての国に同時に出願したことと同じ効果を与える出願制度です。

## 労働法制の変遷と労働契約法の将来

—労働契約法の制定を中心として—

井 口 昭 彦

はじめに

戦後の高度経済成長期から現在の我が国の経済社会情勢は大きく変化をした。産業構造の変化に伴って雇用構造も大きく変化した。労働関係もこれまでの団体的労働関係から個別的労働関係へと変わっていった。更に国際的な要請もあり、労働政策は、労働基準法の数次にわたる規制の緩和による改正や労働者派遣法の制定など規制の緩和の方向へと進んできた。労使関係は個別労働紛争が増加し、戦後蓄積されてきた判例法理だけでは解決が困難なケースが増えてきた。

労働契約に関する立法が不在の中で、民法のみによる解決では労使間の紛争が発生した場合に早期の迅速な解決が難しいことや紛争を未然に防止するために有効な立法としての労働契約に関する立法が要請され、議論検討がなされた上で、平成一九年一月二五日に「労働契約法」成立に至った。

## 労働契約法の制定の趣旨

厚生労働省に設置された「今後の労働契約法制の在り方研究会」において総括的に労働者と使用者の①労使自治の尊重と公正さの確保、②労働関係における公正さの確保、③就業形態の多様化への対応、④紛争の予防と紛争が発生した場合への対応の四点が基本的な考え方として検討された。

## 労働契約法の内容と課題

労働契約法の特徴としては、規定数が少なく各論部分の規定が乏しい、労働契約法の規定は判例法理をリステートしている、他の法律の規定を移したなどである。内容面では、就業規則に関する規定がきわめて多く、我が国の「労働契約」において就業規則が果たしている役割が重要であることを物語っている。

労働契約法では、労働者と使用者が対等な立場に立つて合意を形成することで労働契約が成立及び変更されることを謳いつつも、就業規則の「合理性」と「周知」を要件に労働者と使用者の合意があるとみなされる。しかしながら就業規則の作成及び変更に係る手続は労働者の労働契約法第一条に定める意見聴取のみが要件とされ、労働者と使用者の合意は明確には担保できない。そこで労使の合意の形成のために労働基準法第三八条の四の規定により企画業務型裁量労働制の採用で義務化されている労働委員会制度の採用が検討されたが、立法化には至らなかった。したがって、労働者と使用者の労働契約の締結及び契約内容の変更においては、現在の就業規則の作成及び変更に係る手続に労使の合意を明らかにするためには、就業規則の作成手続に労働者と使用者の合意に関する書面の作成を義務付けることを試みとして考える。手続の厳格化することにより労働者と使用者との合意の形成を明らかにすることが必要で

ある。

また、就業規則の合理性の基準については、具体的にモデルケースを指針等で例示していくことが必要である。

#### 配転、出向、懲戒、解雇、期間の定めのある労働契約

今回の労働契約法において条文化された規定のうち、権利濫用法理を謳った出向、懲戒、解雇について及び民法第六二八条との関係において整理され条文化された期間の定めのある労働契約について検討した。

出向、懲戒、解雇については、権利濫用が認められる場合は具体的にどのようなときなのか明確でない。特に解雇については、解雇が労働者の生活における経済的基盤を破壊することが予想されるために、解雇による紛争の未然の防止と早期の紛争の解決が必要である。そのため指針等により解雇権濫用法理が適用されるか否かの判断となる具体的なケースを多数例示し、定着化を進めることが必要となる。

有期労働契約については、民法第六二八条と労働契約法第一七条との関係を検討した。民法第六二八条の規定では、「当事者が雇用の期間を定めた場合であっても、やむを得ない事由があるときは、各当事者は、直ちに契約の解除をすることができる。」とするが、労働契約法第一七条第一項では、「使用者は、期間の定めのある労働契約について、やむを得ない事由がある場合でなければ、その契約期間が満了するまでの間において、労働者を解雇することができない。」と規定した。

「やむを得ない事由」の立証責任を使用者側にあることが明確にされた。

## むすび

労働契約法は、労働契約関係に係る民法の特別法であり罰則を予定しない立法として成立した。「在り方研究会」における議論、国会審議における議論及び修正など紆余曲折しながらの成立であった。「在り方研究会」で検討されたが、立法化されずに、今後の課題として残った事項も多くある。しかしながら、就業規則と労働契約との関係や出向、懲戒、解雇、期間の定めのある労働契約などについて、条文化された意義は大きい。労働者と使用者との労働契約に関するルールを明らかにしたことは、今後の労働契約法の発展のための契機となる。

労働者と使用者の紛争の未然の防止と紛争の早期解決のために、労働契約法の制定により条文化されたものについては、指針等でその定着を図り、条文化されなかったものについては、今後の課題として検討し発展させていく必要がある。